Finanzgericht Köln, 2 V 814/17

Datum:	23.02.2018
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Beschluss
Aktenzeichen:	2 V 814/17
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2018:0223.2V814.17.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

Gründe: 1

I. 2

Die Beteiligten streiten im Rahmen eines Verfahrens des einstweiligen Rechtsschutzes um die Berechtigung des Antragsgegners, an einer koordinierten grenzüberschreitenden steuerlichen Außenprüfung mitzuwirken und hierbei mit der Steuerverwaltung der Niederlande die Antragstellerin betreffende Informationen auszutauschen. 3

Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft der Unternehmensgruppe A, einem international tätigen .... Die Antragstellerin verfügt unter anderem über eine Zweigniederlassung in C. Bei der Antragstellerin ist das Corporate IT Center (CITC) angesiedelt, das als eine von mehreren IT-Serviceeinheiten innerhalb der A-Unternehmensgruppe fungiert. 4

Geschäftsbeziehungen innerhalb der Unternehmensgruppe 5

Innerhalb der Unternehmensgruppe A ist die in der Schweiz ansässige A International AG (nachfolgend: A International AG) die (oberste) Muttergesellschaft. Die A International AG hält 100 % der Anteile an der ebenfalls in der Schweiz ansässigen A Management AG (nachfolgend: A Management AG), dem weltweit tätigen sog. Head Office der A-Gruppe. Daneben hält die A International AG direkt oder indirekt Anteile an in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften der Unternehmensgruppe, so etwa an der A Investment B.V. (nachfolgend: A Investment B.V.), die wiederum alleinige Gesellschafterin der A Logistics 6

B.V. (nachfolgend: A Logistics B.V.) und der A N.V. ist. Die A Investment B.V. bildet mit diesen beiden Tochtergesellschaften eine nach niederländischem Steuerrecht anzuerkennende ertragsteuerliche Organschaft (sog. Fiscal Unity).

Die geschäftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaften der A-Gruppe stellten sich bis zum Jahre 2011 im Rahmen des sog. Intra-Group-Charging-Modells wie folgt dar: Alleinige Inhaberin des eingetragenen Markenzeichens „A“ mit dem dazugehörigen Logo ist die schweizerische A International AG. Diese Gesellschaft trägt die für die Markenentwicklung und Werbedienstleistungen anfallenden Kosten. Aufgrund des zwischen der A International AG und der A Investment B.V. abgeschlossenen (General-) Lizenzvertrages (General License Agreement) vom 21. April 2008 (Bl. 49 der Gerichtsakte -GA-) war die A Investment B.V. ab 1. Januar 2008 zur Erteilung von Unterlizenzen bezüglich des Markenrechts innerhalb der Unternehmensgruppe berechtigt und gleichzeitig verpflichtet, hierfür an die A International AG eine jährliche Lizenzgebühr (Trademark Fee) i.H.v. 0,76 % des aus der Unterlizenzierung erzielten Nettoumsatzes zu leisten. Nach Maßgabe des (General-) Lizenzvertrages schloss auch die Antragstellerin mit Wirkung zum 1. Januar 2009 mit der A Investment B.V. (Unter-) einen Lizenzvertrag (License Agreement; Bl. 53 der GA), wonach sich die Antragstellerin verpflichtete, an die A Investment B.V. vierteljährlich eine Lizenzgebühr i.H.v. 0,8 % des mit Dritten getätigten Nettoumsatzes zu zahlen. 7

Ebenfalls bis zum Jahre 2011 erhielt die schweizerische A Management AG als Gegenleistung für die von ihr als Head Office für die Gesellschaften der A-Unternehmensgruppe konzernweit erbrachten Managementleistungen (vor allem allgemeine Finanz- und Rechtsberatungsleistungen, Marketingleistungen, Pressearbeit in Bezug auf die Markenentwicklung der Unternehmensgruppe, Aus- und Fortbildung des Unternehmenspersonals) von den jeweiligen Gesellschaften, u.a. der Antragstellerin, die ihr, der A Management AG, entstandenen Kosten zuzüglich eines Aufschlags als sog. Managementgebühr (Management Charge; Consultancy Fee) erstattet. 8

Mit Wirkung zum 1. Januar 2012 wurden sowohl der Generallizenzvertrag zwischen der A International AG und der A Investment B.V. als auch der Unterlizenzvertrag zwischen der A Investment B.V. und der Antragstellerin zum 1. Januar 2012 beendet und das gruppenninterne Abrechnungsmodell (Intra-Group-Charging-Modell) auf ein sog. Franchise-Modell umgestellt. Seither vergibt die schweizerische A Management AG an Gesellschaften der Unternehmensgruppe Lizenzen für entwickeltes sog. Intellectual Property und erbringt Routinedienstleistungen aus den Bereichen Management, Consultancy und Lizenzvergabe. Hierbei stellt die A Management AG den weltweit agierenden operativen Gesellschaften der Unternehmensgruppe ein Gesamtpaket bestehend aus Trademark, Netzwerk, „Access to the Client“, Prozessabläufen und Backbone IT zur Verfügung. Als Gegenleistung erhält die A Management AG eine Franchisegebühr (Franchise Fee), deren Höhe sich nach erzielten Bruttoumsätzen richtet (vgl. Bl. 23R der vom Beklagten geführten Verwaltungsakte -VA-). 9

Als sog. Backbone IT wird die weltweit einheitliche IT-Struktur der Unternehmensgruppe bezeichnet. Diese vor dem Hintergrund länderübergreifend einheitlich organisierter Logistikprozesse vereinheitlichten IT-Strukturen wurden vor 2012 von den operativen Gesellschaften der A-Unternehmensgruppe finanziert. Im Jahre 2012 wurde diese einheitliche IT-Struktur von den operativen Gesellschaften an die A Management AG veräußert, so dass seither diese Gesellschaft Eigentümerin der gesamten mit der IT zusammenhängenden geistigen Schutz- und Urheberrechte ist. Die A Management AG stellt diese Backbone IT allen Unternehmen der Gruppe im Rahmen der ab 2012 erhobenen Franchisegebühr zur Verfügung. 10

Im Zuge der Umstellung des Abrechnungssystems ab 2012 schloss auch die Antragstellerin mit der A Management AG einen Franchisevertrag (Franchising Agreement; vgl. Bl. 58 der GA) ab, auf deren Basis die Antragstellerin der A Management AG ab 1. Januar 2012 für empfangene Dienstleistungen eine pauschalierte Franchisegebühr schuldet. 11

Das Verrechnungspreissystem und die Leistungsbeziehungen innerhalb der Unternehmensgruppe stellen sich – nach Schilderung der Antragstellerin (vgl. Bl. 172 der GA) – vereinfacht schematisch dargestellt wie folgt dar: 12

... 13

Nach Kenntnis der deutschen Betriebsprüfung sind die Verrechnungspreismodelle innerhalb der Unternehmensgruppe A weltweit identisch. 14

Besteuerungsverfahren in den Niederlanden 15

Im Hinblick auf die Jahre 2010 bis 2012 wurde zwischen der A Investment B.V. und der niederländischen Steuerverwaltung unter Beteiligung der schweizerischen A Management AG am 25. November 2010 ein sog. Horizontal Monitoring Agreement (vgl. Bl. 80 der GA) vereinbart. Hierbei handelt es sich um eine in den Niederlanden mögliche besondere Form der Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde, bei der faktisch als Pendant zu einer Betriebsprüfung für zurückliegende Zeiträume der Steuerpflichtige fortlaufend und in Bezug auf gegenwärtige Geschäftsvorfälle seitens der Finanzverwaltung geprüft („überwacht“) wird. Wesentliches Element ist hierbei, dass der Steuerpflichtige alle steuererheblichen Tatsachen und Umstände der zuständigen Finanzbehörde frühzeitig mitzuteilen hat und im Gegenzug die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen eine steuerliche Einschätzung bzw. Bewertung mitteilt (vgl. Bl. 32 der GA). Diese Monitoring-Vereinbarung erfasste aufgrund der bestehenden ertragsteuerlichen Organschaft auch die A N.V. und die A Logistics B.V. 16

Vor dem Hintergrund der abgeschlossenen Monitoring-Vereinbarung erließ die niederländische Finanzverwaltung gegenüber der A Investment B.V. mittlerweile bestandskräftige Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011. Hinsichtlich des nicht von der Monitoring-Vereinbarung erfassten Jahres 2012 erließ die niederländische Finanzbehörde angesichts einer noch laufenden Betriebsprüfung eine von der eingereichten Steuererklärung der A Investment B.V. abweichende Steuerfestsetzung. 17

Besteuerungsverfahren in Deutschland 18

Die von der Antragstellerin in den Jahren 2009 bis 2011 an die A Investment B.V. gezahlten Lizenzgebühren (Trademark Fee) sowie die an die A Management AG gezahlten Managementgebühren (Management Charge) wurden bei der Antragstellerin im Rahmen der abgegebenen Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen als den Gewinn mindernde Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt. In gleicher Weise wurde mit den ab dem Jahre 2012 an die A Management AG geleisteten Franchisegebühren (Franchise Fee) verfahren. 19

Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 7. November 2012 ordnete das Finanzamt für Großunternehmen in C (Betriebsprüfungsfinanzamt) bei der Antragstellerin eine steuerliche Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2011 an, die wegen der komplexen und strittigen Auslandssachverhalte noch nicht abgeschlossen ist. 20

21

Im Hinblick auf die 2012 erfolgte Umstellung des früheren Intra-Group-Charging-Modell hin zum seither praktizierten Franchise-Modell beantragte die Antragstellerin hinsichtlich der Höhe der vereinbarten Franchisegebühr für die Jahre ab 2012 am 18. März 2013 beim Antragsgegner ein Vorabverständigungsverfahren (Advanced Pricing Agreement, sog. APA-Verfahren) zwischen Deutschland und der Schweiz (vgl. Bl. 98 der GA). Dieses APA-Verfahren läuft derzeit noch. Vor dem Hintergrund des noch offenen APA-Verfahren behandelte das Betriebsprüfungsfinanzamt die im Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 gezahlten Lizenzgebühren als steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwand. Ein Verhandlungsergebnis bezüglich der steuerlichen Anerkennung der Lizenzgebühren konnte bislang noch nicht erreicht werden.

Grenzüberschreitende Prüfung 22

Mit Schreiben vom 12. Juli 2016 (Bl. 2 der VA) wandte sich die niederländische Steuerverwaltung an den Antragsgegner mit dem Vorschlag, insbesondere vor dem Hintergrund des im Jahre 2012 erfolgten Wechsels des praktizierten gruppeninternen Abrechnungssystem der A-Unternehmensgruppe hin zum Franchise-Modell die Durchführung einer grenzüberschreitenden Prüfung nach Art. 11 und 12 der EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) zu erörtern und hierzu eine vorbereitende Auswahlsitzung durchzuführen („… we would like to discuss the development of the franchise structure in a selection meeting“; vgl. Bl. 3 der VA“). In den Erläuterungen hierzu führte die niederländische Steuerverwaltung unter anderem aus, dass die Verrechnungspreisdokumentation in den Niederlanden nicht vollständig bzw. nicht korrekt sei (vgl. Bl. 2R der VA). Gleichzeitig richtete die niederländische Steuerverwaltung mehrere Fragen an den Antragsgegner dahingehend, inwieweit Deutschland Kenntnis über die seit 2012 bestehende Abrechnungspraxis, insbesondere über die Franchisegebühr hat, und ob Deutschland eine grenzüberschreitende Prüfung unter Teilnahme der niederländischen Finanzbehörden und gegebenenfalls anderer Mitgliedstaaten als nützlich ansieht. 23

Daraufhin antwortete der zuständige Sachbearbeiter des für den internationalen Auskunftsverkehr zuständigen Referats beim Antragsgegner per E-Mail am 13. Juli 2016 (früher Vormittag), dass der Vorschlag, eine Auswahlsitzung durchzuführen, „nicht unseren Standards“ entspreche, ohne einen inländischen Steuerpflichtigen eine Prüfung/Auswahlsitzung nicht vorgenommen werden könne und aus dem Vorschlag auch die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen nicht erkennbar sei. Gleichzeitig wurde bei der niederländischen Steuerverwaltung angefragt, ob „Ihrerseits in dieser Sache alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft“ worden seien (vgl. Bl. 4 der VA). 24

Ebenfalls am 13. Juli 2016 (nachmittags) teilte die Abteilung Bundesbetriebsprüfung des Antragsgegners mit, dass die Antragstellerin im hiesigen Verfahren als inländische Konzerngesellschaft der Unternehmensgruppe A von der vorgeschlagenen Auswahlsitzung betroffen ist, bei dieser derzeit eine Betriebsprüfung läuft, in der auch die von der niederländischen Steuerverwaltung erwähnten Geldzahlungen an die Schweizer Gesellschaft Prüfungsgegenstand sind und dass die Bundesbetriebsprüfung „an einem fachlichen Austausch mit der niederländischen Verwaltung interessiert“ ist (vgl. Bl. 6 der VA). 25

Sodann informierte der Antragsgegner am 3. August 2016 (vgl. Bl. 7 der VA) das für die inländische Betriebsprüfung bei der Antragstellerin zuständige Finanzamt für Großunternehmen in C über die Einladung der niederländischen Steuerverwaltung zur Durchführung einer Auswahlsitzung betreffend die Unternehmensgruppe A und teilte mit, dass derzeit keine Bedenken gegen die Durchführung einer multilateralen Prüfung bestehen sowie seitens des Bundes auch Interesse besteht, die bisherigen Erfahrungen aus der 26

nationalen Prüfung mit den Niederlanden auszutauschen. Daraufhin übermittelte die Steuerverwaltung C mit Schreiben vom 4. August 2016 (Bl. 9 der VA) dem Antragsgegner die Zustimmung zu einer multilateralen Prüfung bei der Antragsgegnerin für den Zeitraum 2010 bis 2014 und teilte den Ansprechpartner bei dem Betriebsprüfungsfinanzamt mit.

Am 9. August 2016 teilte der Antragsgegner der niederländischen Steuerbehörde per E?Mail mit, dass die Einladung zur geplanten Auswahlsitzung angenommen werde. Gleichzeitig wurden die deutschen Teilnehmer an der Auswahlsitzung mitgeteilt und wurde darum gebeten, weitere Informationen zu Ort und Zeitpunkt des Treffens zu übermitteln (vgl. Bl. 10 VA). 27

Das Betriebsprüfungsfinanzamt informierte die Antragstellerin mit Schreiben vom 31. August 2016 (Bl. 114 der GA; Bl. 14 der VA) über die Einladung der niederländischen Steuerverwaltung „zu einer Auswahlsitzung nach D (Niederlande)“ und gab der Antragstellerin Gelegenheit, zum beabsichtigten Informationsaustausch Stellung zu nehmen und etwaige Einwendungen mitzuteilen. Hierauf antwortete die Antragstellerin mit Schreiben vom 27. September 2016 (Bl. 116 der GA) und wies insbesondere darauf hin, dass nicht erkennbar sei, was Gegenstand der geplanten Auswahlsitzung sein solle. Mit weiterem Schreiben vom 13. Oktober 2016 (Bl. 117 der GA; Bl. 21 der VA) wies das Betriebsprüfungsfinanzamt darauf hin, dass Gegenstand des Informationsaustausches auf Anregung der niederländischen Finanzverwaltung das konzerninterne Verrechnungspreissystem (Trademark Fee, Consultancy Fee, Franchise Fee) sowohl nach dem bis zum Jahre 2011 praktizierten Intra-Group-Charging-Modell als auch nach dem ab dem Jahre 2012 praktizierten Franchise-Modell sein solle. Daraufhin teilte die Antragstellerin mit Schreiben vom 27. Oktober 2016 dem Betriebsprüfungsfinanzamt mit, dass der Veranlagungszeitraum 2011 in den Niederlanden final veranlagt sei und daher eine Änderung der Steuerfestsetzung nicht erfolgen könne. Des Weiteren bestünden seit Einführung des Franchise-Modells ab 2012 keine Transaktionen mehr zwischen Deutschland und den Niederlanden und laufe hinsichtlich des Franchise-Modells gerade das von der Antragstellerin beantragte Vorabverständigungsverfahren zwischen Deutschland und der Schweiz. Zudem bestehe die Vermutung, dass ein allgemeiner, nach dem EU-Amtshilfegesetz nicht zulässiger Abgleich zu steuerlichen Themen geplant sei (vgl. Bl. 37, 119 der GA). 28

Der Antragsgegner nahm zu den Einwendungen der Antragstellerin mit Schreiben vom 2. März 2017 (Bl. 120 der GA) Stellung und teilte der Antragstellerin mit, dass keine Bedenken gegen die geplante Auswahlsitzung bestünden, insbesondere da die Verrechnungspreisdokumentation in den Niederlanden nicht vollständig sei bzw. Unterlagen seitens der niederländischen Gesellschaft nicht vorgelegt worden seien. Aufgrund der Komplexität der Verrechnungspreisproblematik sei ein Informationsaustausch im Hinblick auf die sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland noch laufenden Prüfungen angezeigt. 29

Zum vorliegenden Streitverfahren 30

Mit dem vorliegenden Antrag wendet sich die Antragstellerin gegen die vom Antragsgegner beabsichtigten Maßnahmen im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Prüfung und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor: Sowohl mit der Teilnahme an einer mit den Niederlanden koordinierten Prüfung und der vorgeschalteten Auswahlsitzung als auch mit dem damit zusammenhängenden Austausch von Informationen handele der Antragsgegner bzw. das Betriebsprüfungsfinanzamt rechtswidrig und verletze das Recht der Antragstellerin auf Wahrung des Steuergeheimnisses, so dass eine einstweilige Anordnung geboten sei. 31

32

Ein entsprechender Anordnungsanspruch folge bereits daraus, dass der Antragsgegner das Recht der Antragstellerin auf Wahrung des rechtlichen Gehörs nach § 117 Abs. 4 Satz 3 AO i.V.m. § 91 AO verletzt habe. Der Antragsgegner habe bereits am 9. August 2016 – und somit noch vor Initiierung einer formalen Anhörung der Antragstellerin durch das Betriebsprüfungsfinanzamt am 31. August 2016 – die Teilnahme an der geplanten Auswahlsitzung zugesagt. Ob im Zusammenhang mit dieser Zusage bereits zwischenstaatlichen Informationen ausgetauscht worden seien, könne jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, da in der vom Antragsgegner geführten Verwaltungsakte zeitlich dieser Zusage nachfolgend über einen Zeitraum von nahezu sechs Wochen bis zum 28. September 2016 keine Korrespondenzen mit der niederländischen Steuerbehörde dokumentiert worden seien. Ebenfalls nicht der Verwaltungsakte entnommen werden könne, welche Gespräche oder Korrespondenzen der E-Mail der niederländischen Steuerbehörde an den Mitarbeiter beim Antragsgegner vom 16. März 2017, mit der das Memo vom gleichen Tag übersandt wurde, vorangingen (vgl. Bl. 170 der GA und Bl. 31 der VA). Dies bestätige den generellen Anschein, dass der Antragsgegner im Rahmen der Akteneinsicht Informationen vorenthalten würde; anders ließen sich die offensichtlichen Lücken in der Verwaltungsakte nicht erklären. Unabhängig davon habe sie, die Antragstellerin, ihre Einwendungen im Anhörungsverfahren nicht hinreichend vortragen können, da sie erstmals durch den Antragsgegner über den Grund des Begehrens der niederländischen Finanzverwaltung nach einer gemeinsamen Prüfung informiert worden sei. Eine behördliche Entscheidung könne jedoch nur auf Tatsachen oder Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen sich der Beteiligte vorher habe äußern können.

Diesen Anforderungen an eine Anhörung könnten weder das Schreiben des Betriebsprüfungsfinanzamt vom 31. August 2016 noch dessen Schreiben vom 13. Oktober 2016 genügen, da darin nur die Einladung zu einer sog. Auswahlsitzung nach D erwähnt, jedoch nicht mitgeteilt worden sei, welche in den Niederlanden ansässigen Rechtssubjekte von der gemeinsamen Prüfung betroffen sein sollten und welche Beziehungen die Antragstellerin zu diesen aufweisen solle. Die Antragstellerin sei erstmals mit Schreiben des Antragsgegners vom 2. März 2017 darauf hingewiesen worden, welche Rechtssubjekte auf niederländischer Seite von der Prüfung betroffen sein sollten. Allerdings sei auch diesem Schreiben nicht zu entnehmen gewesen, auf welche konkreten Erkenntnisse der Antragsgegner seine Ermessenserwägungen im Hinblick auf die beabsichtigte Zustimmung zur koordinierten Prüfung gestützt habe. Der Antragstellerin sei insbesondere nicht das Ersuchen der niederländischen Steuerverwaltung mitgeteilt worden. Aufgrund dessen sei für die Antragstellerin nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die niederländische Steuerverwaltung die gemeinsame Prüfung anstrebe. 33

Die Verletzung des Rechts auf rechtliches Gehör könne weder durch die seitens des Antragsgegners erfolgte Anhörung mit Schreiben vom 2. März 2017 noch durch den schriftsätzlichen Vortrag im vorliegenden Verfahren geheilt werden. Im hiesigen Verfahren stütze sich der Antragsgegner nunmehr auf andere Tatsachen, und zwar Vergütungen, die die Antragstellerin von den niederländischen Gesellschaften erlangt habe, um sein Ansinnen zur Teilnahme an einer gleichzeitigen Prüfung zu rechtfertigen. Damit weiche der Antragsgegner jedoch, wie auch die niederländischen Behörden, vom ursprünglichen Auskunftsersuchen, das sich für die Jahre 2010 und 2011 auf die Trademark Fee und die Consultancy Fee und für die Jahre 2012 und 2013 auf die Franchisegebühr gestützt habe, ab. Eine solche Erweiterung sei nicht zulässig, da das Auskunftsersuchen damit eine inhaltliche Beliebigkeit erfahren würde, gegen die sich der Steuerpflichtige nicht zur Wehr setzen könne. 34

35

Im Hinblick auf den Gang des Auskunftsverfahrens weist die Antragstellerin nach erfolgter Akteneinsicht u.a. darauf hin, dass der Antragsgegner in einer ersten Antwort auf das Einladungsschreiben der niederländischen Steuerverwaltung der Ansicht gewesen sei, dass das Vorgehen „nicht unseren Standards“ entspreche (vgl. Bl. 67 der GA und Bl. 4 der VA), dass nicht ersichtlich sei, aufgrund welcher Korrespondenz der Termin für das beabsichtigte Treffen mit Vertretern der niederländischen Behörde für den 28. und 29. November 2016 vereinbart worden sei (vgl. Bl. 168 der GA und Bl. 11 der VA), dass Hinweise seitens des Antragsgegners dahingehend gegeben worden seien, wie auf die seitens der Antragstellerin im Anhörungsverfahren vorgetragenen Einwände eingegangen werden solle (vgl. Bl. 168 der GA und Bl. 15 der VA) und dass diese Hinweise nur teilweise in dem Schreiben des Betriebsprüfungsfinanzamts vom 13. Oktober 2016 an die Antragstellerin übernommen worden seien. Zudem weist die Antragstellerin darauf hin, dass in einer internen E-Mail zwischen Mitarbeitern beim Antragsgegner auf einen Telefonvermerk bezüglich eines Telefonats am 10. Oktober 2016 Bezug genommen werde, ohne dass dieser Telefonvermerk Teil der Verwaltungsakte sei (vgl. Bl. 169 der GA und Bl. 19, 19R der VA), und dass die Fachprüferin beim Antragsgegner in dieser E-Mail abschließend angemerkt habe, dass die niederländische Finanzverwaltung zu dem Auswahlgespräch eingeladen habe und eine solche Initiative von Deutschland aus sicherlich nicht erfolgt wäre.

Bereits daraus sei ersichtlich, dass der Antragsgegner selbst keinen Anlass und keinen Bedarf für einen Informationsaustausch und eine mit den niederländischen Behörden koordinierte Außenprüfung sehe. Vielmehr folge der Antragsgegner den persönlich anmutenden Interessen der Betriebsprüfer, die einen fachlichen Austausch befürworten, um die Geschäftsbeziehungen der Antragstellerin zu Gesellschaften in der Schweiz besser analysieren zu können. 36

Unabhängig davon lägen die Voraussetzungen für eine Teilnahme an einer grenzüberschreitenden Prüfung nach § 12 EUAHiG und den damit im Zusammenhang stehenden Informationsaustausch nicht vor. Zum einen müsse nach dem Grundsatz der Subsidiarität die Übermittlung von Informationen an einem anderen Staat dann unterbleiben, wenn der ersuchende Staat die üblichen Informationsquellen, die ihm zur Erlangung der erbetenen Informationen zur Verfügung stehen, nicht ausgeschöpft habe. Insoweit folge aus § 4 Abs. 3 EUAHiG zu Gunsten der Antragstellerin eine Unterlassungsverpflichtung zur Wahrung der nach § 30 AO vom Steuergeheimnis geschützten persönlichen Verhältnisse und treffe den um Auskunft ersuchten Mitgliedstaat eine umfassende Prüfungspflicht. 37

Dieser Prüfungspflicht sei der Antragsgegner vorliegend nicht ausreichend nachgekommen. Zwar trage der Antragsgegner vor, dass aus Sicht der niederländischen Steuerverwaltung die Verrechnungspreisdokumentation nicht vollständig sei bzw. Unterlagen verzögert vorgelegt worden seien. Allein der Hinweis auf die Aussage der niederländischen Steuerverwaltung, dass die Verrechnungspreisdokumentation in den Niederlanden nicht vollständig bzw. Unterlagen nicht von den Unternehmen vorgelegt worden seien, genüge hierfür nicht, da nicht überprüft werden könne, ob dieser Vorhalt gerechtfertigt sei. 38

Auch nach dem ergänzenden Vortrag des Antragsgegners und den in Bezug genommenen Auskünften der niederländischen Steuerverwaltung sei nicht dargelegt, welche konkreten Ermittlungsmaßnahmen oder sonstige Maßnahmen auf niederländischer Seite unternommen worden seien, um von den dort ansässigen Gesellschaften die gewünschten Informationen zu erlangen. Die niederländische Steuerbehörde habe auf die Anfragen des Antragsgegners nur vage und floskelhaft geantwortet. Ein Auskunftsersuchen stelle gerade kein Indiz für eine Erschöpfung der innerstaatlichen Erkenntnisquellen dar. Obwohl der Antragsgegner bei der 39

niederländischen Steuerverwaltung ausdrücklich danach gefragt habe, habe die niederländische Seite nicht darzulegen vermocht, was sie konkret unter Ausschöpfung der innerstaatlichen Erkenntnismaßnahmen und Zwangsmittel gegenüber ihren Steuersubjekten unternommen habe, um die erbetenen Informationen zu erlangen. Ebenso wenig sei dargelegt worden, welche konkreten Fragen gestellt worden seien, in welchem Kontext diese stünden und welche Bedeutung diese Fragen für die Besteuerung der niederländischen Gesellschaften haben sollten. Ebenso wenig sei dargelegt worden, ob und gegebenenfalls welche Zwangsmittel oder Ähnliches in den Niederlanden (fruchtlos) eingesetzt worden seien, um die begehrten Informationen zu erhalten. Das Fehlen derartiger Ausführungen lasse darauf schließen, dass die niederländische Steuerverwaltung ihre inländischen Erkenntnisquellen nicht ausgeschöpft habe.

Zum anderen sei der beabsichtigte Informationsaustausch auch deshalb unzulässig, weil die avisierte Prüfung und die hierbei zu erlangenden Informationen für eine Besteuerung in den Niederlanden keine Bedeutung mehr haben könnten. Es fehle mithin an der voraussichtlichen Erheblichkeit der begehrten Informationen. Diese liege nur vor, wenn die ernstliche Möglichkeit bestehe, dass der um Auskunft ersuchende Mitgliedstaat ein ihm zustehendes Besteuerungsrecht wahrnehmen könne. Eine voraussichtliche Erheblichkeit scheide jedoch aus, wenn der ersuchende Mitgliedstaat das möglicherweise bestehende Besteuerungsrecht bereits kenne. Dann sei dieser Mitgliedstaat in der Lage, den Sachverhalt gegebenenfalls weiter zu ermitteln und den Steueranspruch geltend zu machen, ein grenzüberschreitender Informationsaustausch jedoch nicht erforderlich. 40

Für die Jahre 2010 und 2011 fehle die voraussichtliche Erheblichkeit bereits deshalb, weil die niederländische Steuerverwaltung mit den niederländischen Gesellschaften der Unternehmensgruppe eine Monitoring-Vereinbarung abgeschlossen habe, von der auch die beiden niederländischen Gesellschaften, die nunmehr von der gleichzeitigen Prüfung betroffen wären, erfasst seien. Aufgrund dessen habe die niederländische Steuerverwaltung bereits Kenntnis von dem in den Jahren 2010 und 2011 geltenden Verrechnungspreissystem und sei es hiernach möglich gewesen, rechtliche Schlussfolgerungen daraus zu ziehen. Vor diesem Hintergrund sei auch die einvernehmliche Vereinbarung mit der niederländischen Steuerverwaltung vom 31. Oktober 2012 abgeschlossen worden, mit der alle Unstimmigkeiten im Hinblick auf die steuerliche Behandlung beseitigt worden seien. Aufgrund dessen stellten sich keine Sachverhaltsfragen mehr hinsichtlich des bis Ende 2011 geltenden Verrechnungspreissystems. Darüber hinaus seien die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 bestandskräftig und nicht mehr änderbar, so dass aus Deutschland erlangte Informationen diese Steuerfestsetzungen nicht mehr tangieren könnten. Für 2010 sei zwischenzeitlich Festsetzungsverjährung eingetreten. Für 2011 seien Änderungen nur möglich, soweit neue Tatsachen bekannt werden würden. Allerdings sei bislang seitens der niederländischen Steuerverwaltung oder des Antragsgegners nicht vorgetragen worden, welche neuen steuerrechtlich erheblichen Tatsachen in Betracht kommen sollten. 41

Ebenso wenig überzeugen könne das Argument, die Jahre 2010 und 2011 könnten als Referenzrahmen für die Beurteilung des ab 2012 implementierten Verrechnungspreissystems dienen, denn das Abrechnungssystem habe sich insgesamt verändert, so dass nicht erkennbar sei, welche Parameter aus den Vorjahren für die Beurteilung des ab 2012 praktizierten Systems herangezogen werden sollten. 42

Die Umstellung des Verrechnungspreissystems und Einführung des Franchisemodells könne lediglich für die Jahre ab 2012 Auswirkungen haben. Allerdings fehle es auch insoweit mangels eines konkreten Bezugs zum Besteuerungsrecht in den Niederlanden an der 43

voraussichtlichen Erheblichkeit der auszutauschenden Informationen. Denn im Zuge des Franchise-Modells bestünden zwischen den deutschen und den niederländischen Gesellschaften der Unternehmensgruppe keine Geschäftsbeziehungen mehr, die im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen stehen könnten. Die Antragstellerin habe lediglich in den Jahren 2009 bis 2011 aufgrund des Unterlizenzvertrages mit der ebenfalls in den Niederlanden ansässigen A Investment B.V. Geschäftskontakt gehabt. Seit Einführung des Franchise-Modells zum 1. Januar 2012 bestünden jedoch weder unmittelbar noch mittelbar Geschäftsbeziehungen der Antragstellerin zu diesen beiden Gesellschaften. Geschäftsbeziehungen, die für die Frage der Verrechnungspreise relevant seien, bestünden seither nur noch zwischen der Antragstellerin und der in der Schweiz ansässigen A Management AG. Entsprechendes gelte für die niederländischen Gesellschaften.

Es sei nicht erkennbar, inwieweit die ernstliche Möglichkeit bestehen könne, dass den Niederlanden in Bezug auf die von der Antragstellerin an die A Management AG gezahlte Franchisegebühr ein Besteuerungsrecht zustehen könne. Aufgrund dessen handele es sich bei dem Auskunftsersuchen der niederländischen Steuerverwaltung in Bezug auf die Jahre 2012 bis 2014 um unzulässige Ermittlungen „ins Blaue hinein“ bzw. nicht statthafte sog. fishing expeditions und es stehe zu befürchten, dass ein allgemeiner Abgleich der Lizenz- bzw. Gebührenzahlungen in die Schweiz erfolgen solle. Dies bestätige schließlich auch die Aussage des Antragsgegners im Schreiben vom 2. März 2017, wonach die niederländische Steuerverwaltung das Risiko der Gewinnverlagerung in einen Drittstaat sehe und auch nach Einschätzung des Antragsgegners Ziel des angestrebten Informationsaustausches die Analyse der Geschäftsbeziehungen der Antragstellerin und der niederländischen Gesellschaften zur Schweiz sei (vgl. Bl. 171 der GA; Bl. 38 der VA). 44

Soweit der Antragsgegner unter Berufung auf Auskünfte der inländischen Steuerverwaltung zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Gesellschaften auf bestehende Leistungsbeziehungen verweist, würden diese Angaben in tatsächlicher Hinsicht nur zum Teil richtig wiedergegeben und verzerrt bzw. unvollständig dargestellt. Die schweizerische A Management AG erhalte eine Franchisegebühr, in der neben anderen Leistungen auch die Kosten der sog. strategischen IT (Backbone IT) erfasst seien. Im Gegenzug erlange die Antragstellerin von der A Management AG Vergütungen für Leistungen, die sie an diese Gesellschaft sowie an anderen Gesellschaften der Unternehmensgruppe erbringe. 45

Zum einen werde die Antragstellerin als Dienstleister für die A Management AG tätig, da die Antragstellerin seit 2012 die Weiterentwicklung und technische Betreuung der Backbone IT nach den Weisungen und Vorgaben der A Management AG übernehme. Zum anderen erbringe die Antragstellerin innerhalb des bei ihr angesiedelten CITC Routine-IT-Dienstleistungen (Vorhalten und Unterhalten der übrigen IT-Infrastruktur, Einführung und Anpassung von Softwarelösungen, IT-Sicherheit und IT-Controlling) an verschiedenen Landesgesellschaften der Unternehmensgruppe, und zwar getrennt von der Weiterentwicklung der Backbone IT. Das CITC fungiere auch als IT-Abrechnungseinheit, da es alle von anderen IT-Serviceeinheiten innerhalb der Unternehmensgruppe erbrachten IT-Leistungen zentral abrechne. Insoweit erfolge die Kostenabrechnung in zwei Phasen. Zunächst stelle die Antragstellerin allen operativen Landesgesellschaften unterjährig sämtliche IT?Entwicklungskosten (einschließlich Backbone IT) in Rechnung. Sodann würden diese Kosten dreimal jährlich seitens der A Management AG gegenüber diesen Landesgesellschaften (teilweise) ausgeglichen, so dass im Ergebnis die Landesgesellschaften nicht mit dem Weiterentwicklungskosten der Backbone IT belastet würden. 46

47

Schließlich fungiere die Antragstellerin auch als eines von verschiedenen sog. Regional Offices und erbringe in diesem Zusammenhang – getrennt von den IT-Leistungen – bestimmte Management-Dienstleistungen an verschiedene Landesgesellschaften, z.B. Unterstützung- und Beratungsleistungen bei Geschäftsentwicklung, Optimierung von Kunden- und Lieferantenbeziehungen, Rechtsberatung, Risikoanalysen, Verbesserung von Datentransparenz, Datenanalyse sowie Umsetzung der daraus gewonnenen Verbesserungspotenziale. Insoweit würden auch, wie dem Antragsgegner sowie dem Betriebsprüfungsfinanzamt bekannt, „die niederländischen Gesellschaften hierfür im Rahmen der sogenannten Regional Management Fee für ihre Dienstleistungen vergütet“ (vgl. Bl. 174 der GA). Insoweit sei aber hinsichtlich der von der Antragstellerin gegenüber anderen Unternehmen der Unternehmensgruppe zu erbringenden Leistungen und den entsprechenden Vergütungen zu unterscheiden zwischen IT-Leistungen, die im Zusammenhang mit der sog. Backbone IT stünden, und Leistungen im Zusammenhang mit der sog. Routine IT und sonstigen regional bezogenen Management-Leistungen.

Diese von niederländischer Seite nachgeschobenen Angaben seien jedoch unspezifisch und ließen nicht erkennen, welche eigenen Ermittlungshandlungen respektive Maßstabsbildungen in den Niederlanden zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vergütungen angestellt wurden. Aufgrund der seitens der niederländischen Gesellschaften im Zuge des Monitoring-Agreements bereitgestellten Informationen und Unterlagen verfügten die niederländischen Behörden über alle relevanten Angaben, um eigene Überlegungen einer Maßstabs- und Vergleichsbildung zur Fremdüblichkeit anstellen zu können. Alle Angaben, welche die ab 2012 zu leistende Franchisegebühr und das damit im Zusammenhang stehende Vergütungssystem betreffen, bezögen sich nicht auf die Antragstellerin, sondern auf die schweizerische A Management AG. Diesbezügliche Informationen müssten bei der schweizerischen Gesellschaft bzw. den Schweizer Steuerbehörden abgefragt werden, weshalb die Antragstellerin insoweit auch ein Vorabverständigungsverfahren zwischen Deutschland und der Schweiz initiiert habe. 48

Schließlich sei auch ein Anordnungsgrund i.S.v. § 114 Abs. 1 Satz 2 FGO gegeben. Der Antragstellerin drohe eine Verletzung ihrer subjektiven Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses, da der beabsichtigte Informationsaustausch rechtswidrig sei. Diese Verletzung könne nicht mehr rückgängig gemacht werden, so dass der Erlass einer einstweiligen Anordnung gerechtfertigt sei. 49

Wegen der weiteren Einzelheiten wird ergänzend Bezug genommen auf die Schriftsätze nebst Anlagen der Prozessbevollmächtigten der Antragstellerin (Bl. 28, 165 ff. der GA). 50

Die Antragstellerin beantragt, 51

1. dem Antragsgegner durch Erlass einer einstweiligen Anordnung bis zum Erlass einer Entscheidung in der Hauptsache, 52

a) zu untersagen, an einer gleichzeitigen oder gemeinsamen Außenprüfung mit der Finanzverwaltung des Königreichs der Niederlande für die Jahre 2010 bis 2014 teilzunehmen, insbesondere an einer sogenannten Auswahlsitzung teilzunehmen; 53

b) zu untersagen, der Finanzverwaltung des Königreichs der Niederlande Informationen über ihre Konzernstruktur, Aufgaben, Funktionen und Vergütungen, der daraus folgenden Besteuerung sowie sonstige Anmerkungen zu tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu übermitteln; 54

55

c) zu untersagen, die Finanzverwaltung des Königreichs der Niederlande zu ersuchen, den Antragsgegner Informationen über sie bezüglich ihrer Konzernstruktur, Aufgaben, Funktionen und Vergütungen, der daraus folgenden Besteuerung sowie sonstige Anmerkungen zu tatsächlichen und rechtlichen Besonderheiten zu übermitteln;

2. hilfsweise, die Beschwerde zuzulassen. 56

Der Antragsgegner beantragt, 57

1. den Antrag abzulehnen, 58

2. hilfsweise, die Beschwerde zuzulassen. 59

Zur Begründung nimmt der Antragsgegner im Wesentlichen Bezug auf die ergänzenden, aufgrund der seitens der Antragstellerin im Anhörungsverfahren sowie mit der Antragsschrift im vorliegenden Streitverfahren erhobenen Einwendungen erbetenen Mitteilungen der niederländischen Steuerverwaltung, die insbesondere in zwei an den Antragsgegner übersandten Memos vom 16. März 2017 (Bl. 33 der VA) und vom 30. März 2017 (Bl. 42 der GA) zusammengefasst sind. Hiernach sei nach dem Kenntnisstand der niederländischen Steuerverwaltung von geschäftlichen Beziehungen und Transaktionen zwischen der deutschen und den niederländischen Schwestergesellschaften auszugehen. So würden beispielsweise mit einer sog. Regional Management Fee Kosten i.H.v. 100.000 € jährlich durch die Antragstellerin an eine niederländische Schwestergesellschaft berechnet. Zudem belaste das sog. IT Head Office (CITC) der Antragstellerin Ausgaben im Zusammenhang mit der sog. Corporate IT an die niederländische Gesellschaft i.H.v. jährlich ... Millionen € weiter. Im Zusammenhang mit der durch die schweizerische Gesellschaft in Rechnung gestellten Franchisegebühr sei zu beachten, dass es sich hierbei teilweise um Gebühren für die Nutzung von IT („Strategic IT“) handele, die IT-Dienste jedoch nicht von der schweizerischen Gesellschaft, sondern von dem deutschen IT Head Office der Antragstellerin erbracht würden. Dies werde dadurch bereinigt, dass die niederländische Gesellschaft für den sog. Strategic Part, der ihr für Corporate IT von der Antragstellerin berechnet werde, eine Vergütung erhalte. Im Ergebnis erbringe hiernach die Antragstellerin IT-Dienstleistungen, die jedoch von der schweizerischen Muttergesellschaft berechnet würden. In der weiteren Folge stünden diese Einnahmen der Antragstellerin in Deutschland zu. Entsprechendes gelte auch für die Franchisegebühren, die auf „Strategic IT“ entfielen und von der niederländischen Gesellschaft an die Muttergesellschaft in der Schweiz gezahlt würden. Darüber hinaus stelle die Antragstellerin der niederländischen Schwestergesellschaft jährlich einen Betrag von 400.000 € für speziell abgefragte IT-Dienste („IT- Shared Service Centres“) in Rechnung (vgl. Bl. 146 der GA). Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass die geschäftlichen Beziehungen zwischen der Antragstellerin und der niederländischen Gesellschaft sehr wohl Auswirkungen auf die Gewinnverteilung innerhalb der Unternehmensgruppe haben könnten. 60

Zu den weiteren seitens der Antragstellerin erhobenen Einwendungen teilte die niederländische Steuerverwaltung nach entsprechender Informationen seitens des Antragsgegners Folgendes mit: Die Veranlagung für die Jahre 2010 und 2011 seien grundsätzlich bestandskräftig. Der Fokus der gemeinsamen Prüfung solle aus niederländischer Sicht jedoch auf den Jahren 2012 und 2013 liegen. Das im Jahre 2012 implementierte neue Verrechnungspreismodell entspreche nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz und solle daher gemeinsam mit der deutschen Verwaltung überprüft werden. Die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011 könnten hierbei als Referenz dienen, wie auch das Betriebsprüfungsfinanzamt bestätige. Die Steuerfestsetzung für die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 sei noch offen. Für 2012 liefen noch eine Prüfung 61

und ein Einspruchsverfahren.

Im Hinblick auf das Monitoring-Agreement bestätigt die niederländische Finanzverwaltung, ein solches mit der niederländischen Gesellschaft abgeschlossen zu haben. Allerdings erfülle die niederländische Gesellschaft ihre daraus resultierenden Pflichten nicht vollständig. Im Rahmen einer daraufhin im Oktober 2015 aufgenommenen Prüfung des Verrechnungspreissystems bei der niederländischen Gesellschaft habe die geprüfte Gesellschaft die Beantwortung zahlreicher Fragen und die Vorlage angeforderter Unterlagen hinausgezögert. Teilweise stünden Antworten bzw. Unterlagen immer noch aus. Vor diesem Hintergrund habe die niederländische Finanzverwaltung sämtliche Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft und sich zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an die deutsche Finanzverwaltung mit der Bitte um Durchführung einer grenzüberschreitenden Prüfung gewandt. In diesem Zusammenhang benötige die niederländische Finanzverwaltung zur Prüfung, ob Zahlungen dem Fremdvergleich genügen, Einblick in Unterlagen, die nur bei der Antragstellerin als Rechteinhaberin bzw. Leistende vorhanden seien. Für eine Beurteilung des Verrechnungspreissystems und der Feststellung, ob Fremdvergleichsüblichkeit gegeben ist, sei eine Gesamtschau und eine Zusammenarbeit der niederländischen und der deutschen Steuerverwaltungen erforderlich. 62

Angesichts dieser Sachlage sei der Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zulässig, aber unbegründet. Es fehle bereits an einem Anordnungsgrund i.S.v. § 114 FGO, da die Antragstellerin nicht glaubhaft dargelegt habe, dass ihr wesentliche Nachteile entstünden, die nur durch den Erlass einer Anordnung abzuwenden seien. Insbesondere drohe keine Verletzung des subjektiven Rechts auf Wahrung des Steuergeheimnisses, da für die beabsichtigte Auswahlsitzung zur Vorbereitung einer koordinierten Prüfung eine hinreichende Rechtsgrundlage gegeben sei. Zudem könne in einer zutreffenden Besteuerung in Deutschland kein wesentlicher Nachteil bestehen, da die mit dem Auskunftsverkehr erstrebte zutreffende Besteuerung gerade dem Gesetzeszweck entspreche. 63

Ungeachtet dessen bestehe auch kein Anordnungsanspruch. Die Voraussetzungen für einen Unterlassungsanspruch gemäß § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB i.V.m. § 30 AO lägen nicht vor. Eine Ermächtigungsgrundlage für den vorliegend beabsichtigten Auskunft Austausch ergebe sich aus § 12 EUAHiG. Hiernach seien neben dem Informationsaustausch auch koordinierte bi- und multilaterale Außenprüfungen in Form gleichzeitiger bzw. gemeinsamer Prüfungen zulässig. Das Instrument der gleichzeitigen Prüfung sei ausschließlich zu dem Zweck geschaffen worden, die Sachverhaltsaufklärung zu ermöglichen, wenn diese wegen grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen und der ausgeschöpften nationalen Ermittlungsmöglichkeiten nur durch die internationale Kooperation der Steuerverwaltungen möglich sei. Diese Voraussetzungen seien vorliegend gegeben. Voraussetzung einer gleichzeitigen Prüfung nach § 12 EUAHiG sei, dass mindestens in zwei Staaten parallele Außenprüfungen durchgeführt würden und die Steuerverwaltungen beider Staaten der Ansicht seien, dass im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung die notwendigen Erkenntnisse erlangt werden könnten, die beiden Steuerverwaltungen eine zutreffende steuerliche Würdigung von bereits in der Außenprüfung befindlichen Sachverhalten erlaubten. Die Festlegung des Umfangs des angestrebten Informationsaustausches erfolge in der Auswahlsitzung. Vorliegend seien sowohl die niederländische Steuerverwaltung als auch die deutschen Steuerbehörden der Ansicht, dass eine gleichzeitige Prüfung für eine Aufklärung der für die Überprüfung der Verrechnungspreise innerhalb der Unternehmensgruppe der Antragstellerin maßgeblichen tatsächlichen Umstände angezeigt sei. Zur Vorbereitung einer derartigen Prüfung könnten die hierfür notwendigen Informationen ausgetauscht werden, wie auch § 12 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG klarstelle. Ein anderes Verständnis würde die Regelung in 64

§ 12 EUAHiG ins Leere laufen lassen.

Der Einwand der Antragstellerin, der Antragsgegner habe nicht hinreichend geprüft, ob in den Niederlanden die Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden seien, überzeuge nicht. Die niederländische Steuerverwaltung habe ergänzend dargelegt, dass die niederländische Gesellschaft ihren Mitwirkungspflichten bei der Sachaufklärung nicht hinreichend nachgekommen sei, insbesondere ihre Verpflichtungen aus der Monitoring-Vereinbarung nicht erfüllt habe. Eine Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts allein im Rahmen der nationalen Ermittlungsmöglichkeiten sei daher nicht möglich, so dass es einer abgestimmten Prüfung der deutschen und niederländischen Steuerverwaltung bedürfe. 65

Unabhängig davon seien die beabsichtigten grenzüberschreitenden Ermittlungen auch für die Besteuerung der Antragstellerin bzw. der niederländischen Gesellschaften erforderlich. Denn es gehe darum, die Anhaltspunkte dafür, dass Zahlungen für Leistungen an die schweizerische Muttergesellschaft geflossen seien, diese Leistungen aber tatsächlich nicht durch diese, sondern durch die Antragstellerin erbracht worden seien, aufzuklären. Dies sei auch für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Verhältnis der Antragstellerin und der niederländischen Gesellschaft zur schweizerischen Muttergesellschaft bzw. für die Überprüfung der Gewinnverteilung innerhalb der Unternehmensgruppe relevant. 66

Die Antragstellerin sei auch nicht in ihrem Recht auf Wahrung des rechtlichen Gehörs verletzt worden. Der Antragstellerin sei gemäß § 117 Abs. 4 Satz 3 AO von der zuständigen Finanzbehörde die Möglichkeit eingeräumt worden, sich zur beabsichtigten Zustimmung zur Durchführung der Auswahlsitzung zur Vorbereitung der grenzüberschreitenden Prüfung zu äußern. Dies sei erfolgt, obwohl nach § 12 Abs. 5 EUAHiG von der Anhörung des Steuerpflichtigen abgesehen werden könne, wenn sonst der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. 67

Mit der beabsichtigten Zustimmung zur Durchführung einer grenzüberschreitenden Prüfung und der Teilnahme an der vorbereitenden Auswahlsitzung seien auch die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze, insbesondere das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewahrt. Nach einer allgemeinen Interessenabwägung überwiege das Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung das Geheimhaltungsinteresse der Antragstellerin. Zu berücksichtigen sei hierbei, dass die zwischen den EU-Mitgliedstaaten ausgetauschten Informationen ebenso dem Steuergeheimnis nach § 30 AO unterfielen wie im Inland erlangte Informationen. Zu berücksichtigen sei zudem, dass vorliegend die im Inland durchgeführte Außenprüfung, die grundsätzlich eine vollständige Prüfung der steuerrechtlich maßgeblichen Umstände zum Gegenstand habe, lediglich um den Teilaspekt des Informationsaustausches mit der niederländischen Steuerverwaltung erweitert werde. Im Regelfall dauere die gleichzeitige bzw. gemeinsame Prüfung kürzer als die inländische Außenprüfung. 68

Wegen der weiteren Einzelheiten wird ergänzend Bezug genommen auf die Schriftsätze des Antragsgegners (Bl. 133 ff., 181 ff. der GA). 69

II. 70

Der zulässige Antrag ist unbegründet. 71

Die Antragstellerin hat keinen Anspruch, dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, mit der Steuerverwaltung der Niederlande eine koordinierte Prüfung betreffend die Antragstellerin und die niederländischen Schwestergesellschaften (A Logistics B.V.; A N.V.) zu vereinbaren, hierzu eine sog. Auswahlsitzung zur Vorbereitung der Prüfung durchzuführen und in diesem 72

Zusammenhang die für die Besteuerungsverfahren erforderlichen Informationen auszutauschen.

1. Gemäß § 114 Abs. 1 Satz 1 der 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 Zustandes die Verwirklichung eines Rechts des Antragstellers vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte (Sicherungsanordnung). Gemäß Satz 2 dieser Vorschrift ist eine einstweilige Anordnung 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 Hauptsacheverfahren 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). 73

2. Vorliegend begehrt die Antragstellerin den Erlass einer Sicherungsanordnung, denn durch die gerichtliche Anordnung möchte sie verhindern, dass der Antragsgegner mit der Steuerverwaltung der Niederlande (weiter) in Kontakt tritt, dieser Informationen über die Antragstellerin übermittelt mit dem Ziel, eine koordinierte (gemeinsame oder gleichzeitige) Prüfung der Antragstellerin und zweier niederländischer Gesellschaften (A Logistics B.V. und A N.V.) zu vereinbaren und durchzuführen. 74

Das Begehren der Antragstellerin geht, wenngleich sie explizit drei Untersagungsverfügungen beantragt, im Kern dahin, dem Antragsgegner die Mitwirkung an der von der niederländischen Steuerverwaltung vorgeschlagenen gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung und in diesem Zusammenhang bereits die Teilnahme an der entsprechenden sog. Auswahlsitzung zu untersagen. Soweit die Antragstellerin darüber hinaus explizit beantragt hat, dem Antragsgegner auch die Weitergabe von Informationen zu tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen die Antragstellerin bzw. die A-Unternehmens-gruppe betreffend bzw. auf die Erlangung derartiger Kenntnisse gerichtete Auskunftsersuchen zu untersagen, kommt darin bei verständiger Würdigung kein weitergehendes Antragsbegehren zum Ausdruck. Vielmehr konkretisiert sich darin lediglich das Begehren, die Mitwirkung an einer koordinierten Prüfung zu verhindern mit dem Ziel, dass in der weiteren Folge auch keine Informationen zwischen den beteiligten Steuerbehörden ausgetauscht werden können. Soweit der Antrag auf Untersagung einer Mitwirkung an der Prüfung Erfolg haben würde, würde dies auch den Informationsaustausch verhindern. 75

3. Das Antragsbegehren hat in der Sache jedoch keinen Erfolg. Der Antragstellerin steht kein entsprechender Anordnungsanspruch zu. Ein solcher ergibt sich nicht aus § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB analog i.V.m. § 30 AO im Hinblick auf die Weiterleitung von Informationen zur Vereinbarung und Vorbereitung einer grenzüberschreitend koordinierten Prüfung, denn die Antragstellerin hat eine entsprechende Informationsweitergabe gemäß § 1004 Abs. 2 BGB analog zu dulden. 76

a) Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, der sich der Senat anschließt, ist als Grundlage für den geltend gemachten Unterlassungsanspruch § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB – in analoger Anwendung – i.V.m. § 30 AO anerkannt (vgl. BFH?Beschluss vom 29. April 1992 I B 12/92, BStBl. II 1992, 645). Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind vorliegend jedoch 77

nicht erfüllt. Zu Recht ist der Antragsgegner der Auffassung, dass sich aus § 30 Abs. 4 Nr. 1 bzw. Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 1 und 2 AO und den Vorschriften des EU-Amtshilfegesetzes eine Rechtfertigung für die mit der Vereinbarung, Vorbereitung und Durchführung einer koordinierten Prüfung mit der niederländischen Steuerverwaltung verbundene Offenbarung von dem Steuergeheimnis unterliegenden Verhältnissen der Antragstellerin ergibt.

b) Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zulässig, soweit sie der Durchführung eines Verfahrens i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) und b) AO, d.h. eines Verwaltungsverfahrens, eines Rechnungsprüfungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahren in Steuersachen, dient. Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen auch erlaubt, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Zu diesen Gesetzen gehören auch die Rechtsgrundlagen des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs (vgl. Bozza-Bodden, DStJG Band 36, 2013, 133, 154). 78

Gemäß § 117 Abs. 1 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen. Gemäß § 117 Abs. 2 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe aufgrund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes (EUAHiG), durch das die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 umgesetzt wird, leisten. 79

c) Im Ergebnis kommt es vorliegend nicht entscheidend darauf an, um welche konkrete Art der Prüfung im zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr, gegen die sich die Antragstellerin wendet, es sich hier handelt. Unter koordinierten Außenprüfungen werden begrifflich sowohl in mehreren Staaten gleichzeitig nebeneinander durchgeführte Simultanprüfungen als auch in einem Staat unter Beteiligung ausländischer Bediensteter durchgeführte gemeinsame Prüfungen verstanden. Die Rechtsgrundlage betreffend die gleichzeitige Prüfung (Simultanprüfung) mit ausländischen Finanzbehörden findet sich für die deutschen Finanzbehörden in § 12 Abs. 1 EUAHiG. Diese Simultanprüfungen führen die nationalen Steuerbehörden gleichzeitig, jedoch örtlich unabhängig voneinander, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet und – im Unterschied zur gemeinsamen Prüfung – ohne Beteiligung ausländischer Bediensteter durch (vgl. Gehm, IWB 2017, 229, 231; Rätke in Klein, § 117 AO Rn. 205). Demgegenüber bilden §§ 10, 11 EUAHiG die Rechtsgrundlage für eine gemeinsame Prüfung (sog. Joint Audits), bei der entweder ausländische Bedienstete an einer Betriebsprüfung in Deutschland oder umgekehrt deutsche Finanzbeamte an einer im Ausland durchgeführten Prüfung teilnehmen (vgl. Anger, IWB 2017, 204; Gehm, IWB 2017, 229, 232; BMF vom 9. Januar 2017, IV B 6-S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89, Rn. 2.2.4). 80

Vorliegend sprechen die Beteiligten überwiegend von einer „gemeinsamen Prüfung“, teilweise jedoch von einer „gleichzeitigen Prüfung“. Überwiegend jedoch wird von den Beteiligten explizit auf § 12 EUAHiG Bezug genommen, teilweise auf alle für zwischenstaatliche Prüfungen nach dem EUAHiG (§§ 10-12) bestehende Rechtsgrundlagen bzw. die dem zu Grunde liegenden europarechtlichen Vorgaben (Art. 11, 12 EU?Amts-hilferichtlinie). Vereinzelt wird sogar von einer gemeinsamen Prüfung i.S.v. § 12 EUAHiG gesprochen, obwohl diese Norm die gleichzeitige Prüfung regelt. 81

Insoweit kann allerdings offengelassen werden, ob es sich bei der beabsichtigten Prüfung um eine gleichzeitige Prüfung i.S.v. § 12 EUAHiG – eine solche dürfte hier von beteiligten Steuerbehörden angestrebt werden – oder um eine gemeinsame Prüfung i.S.v. §§ 10, 11 EUAHiG handeln soll. Die Voraussetzungen für beide Arten von Prüfungen liegen vor. Darüber hinaus ist sowohl bei einer gleichzeitigen Prüfung gemäß § 12 EUAHiG (vgl. § 12 82

Abs. 1 Satz 2 EUAHiG) als auch bei einer gemeinsamen Prüfung gemäß §§ 10, 11 EUAHiG (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG) unter den weiteren Voraussetzungen von § 4 EUAHiG der Austausch der im Rahmen der Prüfung erlangten Informationen sowie der für die Vereinbarung der Prüfung im Vorfeld erforderlichen Kenntnisse zulässig.

d) Im Streitfall ist die vom Antragsgegner beabsichtigte Informationsweitergabe zum Zwecke der Vorbereitung, Vereinbarung und Durchführung einer grenzüberschreitenden Prüfung mit der niederländischen Steuerverwaltung rechtlich nicht zu beanstanden, da insoweit gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 2, §§ 10, 11, 12 EUAHiG das Steuergeheimnis nicht entgegensteht. 83

aa) 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 sind in § 1 Abs. 2 EUAHiG geregelt. Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG erstellt die zuständige Finanzbehörde auf Ersuchen alle Antworten, die für die Festsetzung von Steuern gemäß § 1 voraussichtlich erheblich sind. Gemäß § 4 Abs. 3 Nr. 2 EUAHiG erfolgt keine Übermittlung von Informationen, wenn der andere Mitgliedstaat die üblichen Informationsquellen nicht ausgeschöpft hat, die ihm zur Erlangung der erbetenen Informationen zur Verfügung stehen, ohne dabei die Erreichung des Ziels zu gefährden. 84

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EUAHiG kann zum Zweck des Informationsaustauschs mit einem anderen Mitgliedstaat vereinbart werden, dass unter den von der Finanzbehörde festgelegten Voraussetzungen befugte Bedienstete des anderen Mitgliedstaats in den Amtsräumen zugegen sein dürfen, in denen deutsche Finanzbehörden ihre Tätigkeit ausüben, sowie bei den behördlichen Ermittlungen zugegen sein dürfen, die auf deutschem Hoheitsgebiet durchgeführt werden. Hierbei hat gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG die Finanzbehörde sicherzustellen, dass Bediensteten der anderen Mitgliedstaaten nur solche Informationen offenbart werden, die gemäß § 4 EUAHiG übermittelt werden dürfen. Gemäß § 11 EUAHiG können, sofern die Komplexität eines Ersuchens es erfordert, bevollmächtigte inländische Bedienstete in andere Mitgliedstaaten entsandt werden; in diesem Fall gilt § 10 EUAHiG sinngemäß. 85

Gemäß § 12 Abs. 1 Satz 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 gemäß § 4 EUAHiG zulässig, sind die hierbei erlangten Informationen sowie die für die Vereinbarung der Prüfung im Vorfeld erforderlichen Kenntnisse auszutauschen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG). Gemäß § 12 Abs. 2 Sätze 1 und 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. Gemäß § 12 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG entscheidet für den Fall, dass ein anderer Mitgliedstaat eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt, die Finanzbehörde, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen wird. Das zentrale Verbindungsbüro teilt dem anderen Mitgliedstaat das Einverständnis oder die begründete Ablehnung mit (§ 12 Abs. 3 Satz 2 EUAHiG). 86

87

Der eigentlichen Prüfung vorgeschaltet sind regelmäßig sog. Auswahlsitzungen bzw. Auftaktsitzungen, in denen die Unternehmen für koordinierte Außenprüfungen ausgewählt werden, ausgehend vom zu prüfenden Sachverhalt der Prüfungszeitraum, die Prüfungsschwerpunkte festgelegt und formale Fragen wie die Abänderbarkeit von Steuerfestsetzungen und dem ggf. entgegenstehende Vereinbarungen erörtert werden (vgl. Gehm, IWB 2017, 229, 231; BMF vom 9. Januar 2017, IV B 6-S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89, Rn. 3.7 und 3.8).

bb) 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 Satz 2 EUAHiG, wonach eine Finanzbehörde befugt ist, um „sachdienliche behördliche Ermittlungen“ zu ersuchen. Erforderlichkeit verlangt, dass ein Bezug zur Besteuerung im ersuchenden Staat besteht (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807). Dies wiederum erfordert, dass die Finanzbehörde darlegt, aus welchen Gründen ein beabsichtigtes Auskunftsersuchen für die Besteuerung im ersuchenden Staat „voraussichtlich erheblich ist“ (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654). Trotz der unterschiedlichen Terminologie sind die Tatbestandsmerkmale „Erforderlichkeit“ bzw. der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ einheitlich zu verstehen (vgl. bereits FG Köln, Beschluss vom 20. Oktober 2017, 2 V 1055/17, n.v., Juris). 88

Für den Bereich der koordinierten Prüfungen ist dies darüber hinaus gesetzlich klarstellend geregelt. Soweit dies gemäß § 4 EUAHiG zulässig ist, sind die im Zuge einer gleichzeitigen Prüfung erlangten Informationen sowie die für die Vereinbarung der Prüfung im Vorfeld erforderlichen Kenntnisse auszutauschen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG). Auch bei einer gemeinsamen Prüfung hat die Finanzbehörde sicherzustellen, dass Bediensteten der anderen Mitgliedstaaten nur solche Informationen offenbart werden, die gemäß § 4 übermittelt werden dürfen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG). Durch die Bezugnahme auf § 4 EUAHiG mit dem Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ stellt das Gesetz auch für koordinierte, grenzüberschreitende Prüfungen praktisch keine andere Schwelle als für den herkömmlichen Auskunftsverkehr auf. Des Weiteren kann gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 EUAHiG keine Auskunft mit der Begründung verweigert werden, dass die Information nicht für die Durchführung eines inländischen Besteuerungsverfahrens benötigt wird. 89

Mit dem Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG) wurde der OECD-Standard (vgl. Art. 26 OECD-Musterabkommen) in das EUAHiG übernommen. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet (vgl. 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 7. September 2015, 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769; EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C?682/15, EuZW 2017, 654). 90

Das Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ verlangt, dass zum Zeitpunkt des Ersuchens und der Informationsweitergabe aus Sicht des ersuchenden Vertragsstaates eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass die begehrte Information für steuerliche Zwecke relevant sein wird (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654; FG Köln, 91

Beschluss vom 7. 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 (vgl. Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 26 Rn. 29). Darauf, ob die Information nach ihrer Übermittlung tatsächlich relevant ist, kommt es nicht an und eine mangelnde Relevanz macht das ursprüngliche Ersuchen nicht unzulässig (vgl. Hendricks in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 26 Rn. 29; Czakert in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 26 Rn. 55).

Die deutschen Finanzbehörden, insbesondere der Antragsgegner als zentrales Verbindungsbüro, sind im Falle der Beantwortung eines Auskunftsersuchens aus dem Ausland nicht verpflichtet, das ausländische Steuerrecht und die Bedeutung der angefragten Informationen abschließend zu prüfen bzw. Ermittlungen hierzu anzustellen. Es genügt, dass die Erheblichkeit der begehrten Auskunft nach einer ex-ante-Betrachtung möglich erscheint. Der inländischen Behörde obliegt insoweit lediglich eine Schlüssigkeitsprüfung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. Mai 2005 I B 218/04, BFH/NV 2005, 1503; vom 17. September 2007 I B 30/07, BFH/NV 2008, 51; ebenso etwa Seer, IWB 2014, 87, 90). Insoweit hat auch der EuGH mittlerweile klargestellt, dass die um Auskunft ersuchte Behörde bzw. das angerufene Gericht nicht auf eine Prüfung der formellen Ordnungsmäßigkeit des Ersuchens beschränkt sind. Allerdings ist die Kontrolle der Rechtmäßigkeitsvoraussetzung im Zusammenhang mit der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Informationen auf die Prüfung beschränkt, ob diese Erheblichkeit offenkundig fehlt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654). Die entsprechenden Anforderungen sind auch im vorliegenden Zusammenhang bei Prüfung der behördlichen Entscheidung, an einer vorgeschlagenen koordinierten Prüfung i.S.v. § 12 EUAHiG teilzunehmen, zu beachten. 92

cc) Anders als der herkömmliche zwischenstaatliche Auskunftsverkehr insbesondere in Form von Auskunftsersuchen oder Spontanauskünften wird durch koordinierte Prüfungen ein weiter Anwendungsbereich eröffnet, da sich eine steuerliche Prüfung – anders als ein Auskunftsersuchen im Einzelfall oder eine Spontanauskunft – nicht nur auf eine punktuelle, sondern auf eine umfassende Prüfung eines Steuerfalls bezieht. Gemäß § 199 Abs. 1 AO sind bei einer (innerstaatlichen) Außenprüfung 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 insoweit die Verantwortung für die Sachaufklärung, sie hat zugleich die Verfahrensherrschaft bei der Sachaufklärung und bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen (vgl. 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 (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 88 Rn. 6). 93

Mit dem durch die gesetzlichen Regelungen vor allem in § 12 EUAHiG den Finanzbehörden zur Verfügung gestellten Institut der grenzüberschreitend koordinierten Außenprüfung wird letztendlich der Ermittlungsansatz des grenzüberschreitenden Informationsaustausches zwischen den EU-Mitgliedstaaten auf die Ebene der umfassenden steuerlichen Prüfung übertragen. Eine entsprechende europarechtliche Ermächtigungsgrundlage bestand schon nach der EG-Amtshilferichtlinie (Art. 8b), wurde jedoch erst mit § 12 EUAHiG in deutsches Recht umgesetzt (vgl. Schwarz in Schwarz/Pahlke, § 12 EUAHiG, Rn. 1). Simultanprüfungen i.S.v. § 12 EUAHiG entsprechen einer Konzernprüfung auf dem Gebiet der EU (vgl. Zöllner in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rn. 69). Die maßgebliche Schwelle der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen, die im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung ausgetauscht werden sollen, ist insoweit ähnlich niedrig wie nach den Vorschriften der Abgabenordnung 94

bezüglich der Durchführung einer Außenprüfung (vgl. FG Köln, Beschluss vom 23. Mai 2017, 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; Müller, DB 2017, 1744). Für eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO bedarf es grundsätzlich keines besonderen Anlasses. Ausreichend ist bereits, wenn es der Betriebsprüfung darum geht, die Angaben des Steuerpflichtigen zu verifizieren (vgl. FG Köln, Beschlüsse vom 23. Mai 2017, 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; vom 20. Oktober 2017, 2 V 1055/17, n.v., Juris; Schäffkes/Fechner/Schreiber, DB 2017, 1668, 1673).

e) Nach dieser Maßgabe ist der im vorliegenden Fall vom Antragsgegner beabsichtigte Informationsaustausch im Zusammenhang mit der Vereinbarung, Vorbereitung und Durchführung einer koordinierten Prüfung mit der niederländischen Steuerverwaltung für die Festsetzung von Steuern voraussichtlich erheblich und die Entscheidung, eine dem Vorschlag der niederländischen Behörde zu folgen und eine solche Prüfung anzustreben, ermessensfehlerfrei ergangen und auch sonst rechtlich nicht zu beanstanden. 95

aa) Im vorliegenden Fall liegen die Voraussetzungen für eine gleichzeitige Prüfung nach § 12 EUAHiG vor. Sowohl die niederländische Steuerverwaltung als auch der Antragsgegner sowie das für die Prüfung der Antragstellerin zuständige Finanzamt für Großunternehmen in C als im Inland beteiligte Steuerbehörden sind der Ansicht, dass eine gleichzeitige Prüfung des Verrechnungspreissystems der Unternehmensgruppe A in den Besteuerungszeiträumen 2010 bis 2014 für die zutreffende Besteuerung der niederländischen Gesellschaften bzw. der Antragstellerin in Deutschland erforderlich ist. Diese Einschätzung und die damit zusammenhängende Erwartung, dass die für die jeweiligen Besteuerungsverfahren relevanten tatsächlichen Umstände weiter aufgeklärt bzw. überprüft werden können, stößt auf keine rechtlichen Bedenken. Erst recht nicht zu beanstanden ist die derzeit (erst) geplante Vorbereitung einer solchen gleichzeitigen Prüfung im Rahmen der sog. Auswahlsitzung zu dem Zweck, Umfang, Inhalt und Durchführung der Prüfung abzustimmen. 96

Gegenstand der beabsichtigten koordinierten Prüfung zwischen der niederländischen und der deutschen Finanzverwaltung sollen zum einen die seit 2012 seitens der schweizerischen Muttergesellschaft sowohl der niederländischen Tochtergesellschaft als auch der Antragstellerin in Rechnung gestellte Franchisegebühr, zum anderen von der Antragstellerin der niederländischen Gesellschaft in Rechnung gestellte Kostenerstattungen sein. Überprüft werden soll, ob die innerhalb der Unternehmensgruppe angesetzten Verrechnungspreise fremdvergleichsüblich sind. 97

bb) Die Frage der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen der Antragstellerin und im Ausland ansässigen Gesellschaften der A-Gruppe sowie die Gewinnverteilung ist für die Besteuerung sowohl in Deutschland als auch in den Niederlanden erheblich. Die seitens der niederländischen Steuerverwaltung angefragten Informationen sind für die Durchführung der Besteuerung erforderlich, da es vorliegend um die Überprüfung der Frage geht, ob die innerhalb der Unternehmensgruppe geltenden Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. 98

Der Antragsgegner hat nachvollziehbar dargestellt, dass nach der Ansicht sowohl der niederländische Steuerverwaltung als auch des Antragsgegners und des für die Antragstellerin zuständigen Betriebsprüfungsfinanzamts, gerade vor dem Hintergrund der Umstellung des Verrechnungspreismodells innerhalb der A-Unternehmensgruppe ab dem Jahre 2012, die Sachverhaltsaufklärung hinsichtlich der Fremdvergleichsüblichkeit der zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Schwestergesellschaften einerseits sowie den Konzerngesellschaften und der in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaft andererseits noch nicht abgeschlossen ist und daher der Aspekt der 99

Verrechnungspreisgestaltung eine besondere Prüfungsrelevanz hat. Des Weiteren hat der Antragsgegner unter Hinweis auf die Mitteilungen der niederländischen Steuerbehörde dargetan, dass die niederländische Gesellschaft trotz der mit der niederländischen Steuerbehörde abgeschlossenen Monitoring-Vereinbarung ihren Mitwirkungspflichten nicht hinreichend nachgekommen ist. Nachvollziehbar ist zudem, dass die niederländische Gesellschaft nicht in der Lage ist, im Besitz der Antragstellerin befindliche Unterlagen vorzulegen.

Darüber hinaus hat der Antragsgegner nachvollziehbar darauf abgestellt, dass auch nach Umstellung des Verrechnungspreismodells ab 2012 nach wie vor Leistungsbeziehungen zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Gesellschaften bestehen und dies Auswirkungen auf die Beurteilung der Fremdvergleichsüblichkeit haben kann. Dies erklärt sich bereits daraus, dass einerseits seitens der Klägerin eine umfassende Franchisegebühr an die schweizerische A Management AG gezahlt wird, andererseits die Antragstellerin IT-Dienstleistungen u.a. auch für die niederländischen Gesellschaften erbringt, hierfür Vergütungen in Rechnung stellt, die den niederländischen Gesellschaften anschließend wieder seitens der A Management AG (teilweise) zurückgezahlt bzw. verrechnet werden. 100

Die auch ab dem Jahre 2012 fortbestehenden Leistungsbeziehungen zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Gesellschaften hat auch die Antragstellerin nicht in Abrede gestellt. Ausdrücklich bestätigt hat die Antragstellerin des Weiteren die ab 2012 praktizierte Kostenabrechnung zwischen der Antragstellerin und den einzelnen ausländischen Gesellschaften einerseits und der A Management AG andererseits. Die Antragstellerin ist lediglich der Ansicht, dass diese Leistungsbeziehungen bzw. die Abrechnungsmodalitäten ohne Relevanz für die Verrechnungspreisgestaltung sind, die seitens der niederländischen Steuerverwaltung überprüft werden soll. 101

Entgegen der Ansicht der Antragstellerin geht der Senat insoweit jedoch davon aus, dass die zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Gesellschaften bestehenden Leistungsbeziehungen, v.a. im Hinblick auf IT-Dienstleistungen der Antragstellerin und hierfür gezahlte Vergütungen, durchaus Bedeutung für die Frage haben können, ob die seitens der niederländischen Gesellschaften und der Antragstellerin an die schweizerische A Management AG gezahlten Vergütungen den Maßstäben des Fremdvergleichs genügen. Unter Berücksichtigung der sowohl von den niederländischen Gesellschaften als auch von der Antragstellerin an die schweizerische A Management AG gezahlten Vergütungen einerseits und der zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Gesellschaften bestehenden Leistungsbeziehungen andererseits lässt sich die tatsächliche Gewinnverteilung innerhalb der Unternehmensgruppe prüfen. Vor diesem Hintergrund besteht jedenfalls die Möglichkeit, dass der vorliegend von der niederländischen Steuerverwaltung begehrte Informationsaustausch für steuerliche Zwecke in den Niederlanden (und im Übrigen auch in Deutschland) relevant sein wird. Mithin hat diese Frage Relevanz für die Besteuerung in den beiden an der geplanten Prüfung beteiligten Staaten. Jedenfalls ist es legitimer Zweck der angestrebten Prüfung, insoweit die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen. 102

cc) Entgegen der Auffassung der Antragstellerin kommt es auch nicht entscheidend darauf an, ob und inwieweit in Bezug auf die Leistungsbeziehungen zwischen der Antragstellerin und den niederländischen Schwestergesellschaften Verrechnungspreisgestaltungen einer Prüfung bedürfen bzw. sich steuerliche Auswirkungen zwischen beiden Staaten ergeben. Das Ziel einer koordinierten Betriebsprüfung muss nicht darin bestehen, eine rechtlich verbindliche Verständigung über die ertragsteuerliche Behandlung eines einvernehmlich festgestellten Sachverhalts zwischen den an der Prüfung beteiligten Mitgliedstaaten 103

herzustellen. Dies wäre ohnehin nur dann der Fall, wenn für die beteiligten Mitgliedstaaten Anhaltspunkte ersichtlich sind, dass Gewinne von Deutschland in die Niederlande oder umgekehrt verlagert worden sind und daher zwischen den beiden Staaten eine Verständigung herbeigeführt werden soll.

Aber selbst wenn, worauf die Antragstellerin abstellt, insbesondere der Antragsgegner und das Betriebsprüfungsfinanzamt den Zweck der gleichzeitigen Prüfung primär darin sehen, zu prüfen, ob mithilfe des Verrechnungspreismodells Gewinne in die Schweiz verlagert worden sein könnten, würde dies der Zulässigkeit der beabsichtigten Prüfung nicht entgegenstehen. Auch in diesem Falle wären die im Zusammenhang mit der Prüfung ausgetauschten Informationen für die Besteuerung sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland voraussichtlich erheblich i.S.v. § 4 Abs. 1 EUAHiG. Denn für die Beurteilung der Angemessenheit der an die schweizerische A Management AG gezahlten Franchisegebühren unter Berücksichtigung der Fremdvergleichsgrundsätze sind gerade auch die durch die Antragstellerin vereinnahmten Vergütungen für von ihr erbrachte Dienstleistungen sowohl an die schweizerische Gesellschaft als auch an andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe relevant. Dies folgt nicht zuletzt aus dem Umstand, dass, worauf der Antragsgegner zutreffend abstellt, die Antragstellerin einerseits für die A Management AG die technische Betreuung der Backbone IT vornimmt, andererseits für andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe IT?Dienstleistungen erbringt, die Kostenabrechnung jedoch zunächst über die Antragstellerin erfolgt und erst auf einer zweiten Ebene durch die A Management AG gegenüber den einzelnen Gesellschaften der Unternehmensgruppe zumindest teilweise wieder verrechnet bzw.ausgeglichen wird. Ob und inwieweit hierbei angemessene Vergütungen/Verrechnungspreise gezahlt werden, ist typischer und rechtlich nicht zu beanstandender Gegenstand einer Prüfung, wie sie vom Antragsgegner in Abstimmung mit der niederländischen Steuerverwaltung beabsichtigt ist. 104

dd) Der Zulässigkeit des beabsichtigten Informationsaustauschs im Zuge einer koordinierten Prüfung steht zudem nicht entgegen, dass für einzelne Besteuerungszeiträume, insbesondere für das Jahr 2010 und gegebenenfalls auch für das Jahr 2011, eine Korrektur der Steuerfestsetzungen in den Niederlanden gegebenenfalls nicht mehr möglich ist. Falls eine Änderung der Steuerfestsetzung nur insoweit noch möglich ist, als für die Steuerbehörden neue Tatsachen bekannt werden, kann eine steuerliche Prüfung typischerweise gerade dazu führen, dass die Finanzbehörde ihr bislang nicht bekannte tatsächliche Umstände erfährt und sodann darauf gestützt die Korrektur einer bereits bestandskräftigen Steuerfestsetzung nach Maßgabe der einschlägigen Korrekturvorschriften prüft. 105

ee) Zudem kommt es nicht darauf an, ob eine Besteuerung der Vorgänge bzw. eine Änderung der Steuerfestsetzung in den Niederlanden wegen eingetretener Verjährung ausgeschlossen ist. Es obliegt den inländischen Finanzbehörden nicht, Ermittlungen zum ausländischen Steuerrecht, vorliegend zur Frage der steuerlichen Verjährung in den Niederlanden, anzustellen. Dies würde dem Zweck des zwischenstaatlichen Informationsaustausches zuwiderlaufen (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005 I B 218/04, BFH/NV 2005, 1503; FG Köln, Beschuss vom 22. März 2012, 2 V 3322/11, n.v., Juris). Im Übrigen dürfte sich im Vorfeld einer Betriebsprüfung ohnehin nicht abschließend und sicher klären lassen, ob selbst bei Eintritt der regulären steuerlichen Festsetzungsverjährung nicht auch nach dem niederländischen Steuerrecht ausnahmsweise eine verlängerte Festsetzungsfrist, etwa im Falle einer Steuerzuwiderhandlung, eingreifen kann, wie dies nach den Vorschriften der AO möglich ist. 106

107

ff) Schließlich erscheint eine Betriebsprüfung und in diesem Zusammenhang ein Informationsaustausch zwischen den deutschen und den niederländischen Steuerbehörden auch insoweit zulässig, als die Besteuerungszeiträume 2010 und 2011 jedenfalls mittelbar Relevanz für die Zeiträume ab 2012, hinsichtlich derer auch nach Ansicht der Antragstellerin noch nicht Festsetzungsverjährung eingetreten ist, entfalten, um im Zuge der Prüfung der Angemessenheit der gruppeninternen Verrechnungspreise als Vergleichsmaßstab herangezogen werden zu können.

gg) Der Zulässigkeit des beabsichtigten Informationsaustauschs steht des Weiteren nicht entgegen, dass der Antragsgegner ursprünglich Bedenken hinsichtlich der Zulässigkeit der beabsichtigten koordinierten Prüfung geäußert hatte. 108

Die zunächst mit E-Mail vom 13. Juli 2016 (vgl. Bl. 4 der VA) seitens des für den Auskunftsverkehr zuständigen Referats beim Antragsgegner geäußerten Bedenken dürften sich dadurch erklären, dass diese Rückmeldung am frühen Morgen des 13. Juli 2016 und damit zu einem Zeitpunkt abgesandt wurde, zu dem noch keine Rücksprache mit dem zuständigen Betriebsprüfungsfinanzamt gehalten werden konnte. Die Stellungnahme des Betriebsfinanzamts wurde erst im Laufe des Tages (vgl. Bl. 6 der VA) eingeholt. Aufgrund dieser Stellungnahme sowie der im weiteren Verfahrensverlauf seitens der niederländischen Steuerbehörde mitgeteilten Informationen hat sodann auch der Antragsgegner seine rechtliche Beurteilung im Hinblick auf die Zulässigkeit der vorgeschlagenen Prüfung geändert. Diese angesichts der ergänzten Sachverhaltsschilderungen geänderte Sichtweise stößt insoweit auf keine Bedenken. 109

Die Meinungsäußerung seitens eines Sachbearbeiters beim Antragsgegner dahingehend, dass eine Initiative bezüglich einer koordinierten Betriebsprüfung nicht von Deutschland aus ergriffen worden wäre (vgl. Bl. 19R der VA), ist insoweit ebenfalls ohne Bedeutung. Unabhängig davon, dass sich hierbei um eine subjektive Einschätzung handeln dürfte, kommt es rechtlich auf die Frage, wer die Initiative für den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr ergreift, nicht an. Für eine koordinierte Prüfung ist es ausreichend, wenn eine entsprechende Anregung seitens der ausländischen Behörden erfolgt. Zudem erfordert eine koordinierte Prüfung keine gleichgerichteten Interessen der beteiligten Mitgliedstaaten. Erforderlich und ausreichend ist gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG sowie gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-Amtshilferichtlinie, dass die Prüfung Personen von „gemeinsamem oder ergänzendem Interesse“ betrifft. 110

Im Übrigen obliegt die Entscheidung, ob dem Vorschlag eines anderen Mitgliedstaats, eine gleichzeitige Prüfung durchzuführen, gefolgt und an dieser Prüfung teilgenommen wird, gemäß § 12 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG der zuständigen Finanzbehörde, vorliegend dem Betriebsprüfungsfinanzamt, und nicht dem Antragsgegner als zentrales Verbindungsbüro. Letztgenannter hat gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 EUAHiG das Einverständnis oder die begründete Ablehnung dem anderen Mitgliedstaat mitzuteilen. Wenngleich dem Antragsgegner gleichwohl die Prüfung der Zulässigkeit eines Amtshilfeersuchens bzw. eine Anregung auf Durchführung einer koordinierten Prüfung obliegt, hat der Antragsgegner mit der ersten Meinungsäußerung per E-Mail am 13. August 2016 erkennbar noch keine abschließende Entscheidung hierüber getroffen, zumal die für die Entscheidung gemäß § 12 Abs. 3 EUAHiG zuständige örtliche Finanzbehörde noch gar nicht beteiligt war. 111

hh) Vorliegend ist seitens des Antragsgegners auch der Grundsatz der Subsidiarität gewahrt worden. 112

113

(1) 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 stelle sich nicht als erfolgversprechend dar. Dieser Grundsatz der Subsidiarität gilt allgemein und folgt im deutschen Recht auch aus § 93 Abs. 1 Satz 3 AO.

Mit der Vereinbarung bzw. Durchführung einer koordinierten Prüfung mit der niederländischen Steuerverwaltung verletzt der Antragsgegner nicht den Subsidiaritätsgrundsatz. Zum einen haben die niederländischen Schwestergesellschaften der Antragstellerin nach Auskunft der niederländischen Steuerbehörde trotz eines abgeschlossenen Monitoring-Agreements nach wie vor nicht alle von der niederländischen Steuerbehörde für erforderlich gehaltenen Unterlagen vorgelegt bzw. Informationen beigebracht. Vor diesem Hintergrund ist eine gleichzeitige Betriebsprüfung zwischen den Niederlanden und Deutschland eine Möglichkeit, im Wege der Amtshilfe eine Sachverhaltsaufklärung im Hinblick auf das Verrechnungspreismodell innerhalb der Unternehmensgruppe zu betreiben und die Fremdvergleichsmöglichkeit der gezahlten Vergütungen innerhalb der Gruppe zu beurteilen. 114

Der Einwand der Antragstellerin, die niederländische Steuerverwaltung habe insoweit nur den vagen Vorhalt geäußert, die niederländischen Gesellschaften hätten eine unzureichende Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt bzw. angeforderte Informationen bzw. Unterlagen nicht rechtzeitig oder nicht vollständig beigebracht, greift nicht durch. Zum einen hat die niederländische Steuerverwaltung in den beiden an den Antragsgegner übersandten Memos vom 16. März 2017 und vom 30. März 2017 sehr wohl dargelegt, inwieweit Defizite in der Sachverhaltsaufklärung und Verletzungen der Mitwirkungspflichten der niederländischen Gesellschaften gegeben sind. Zum anderen ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die niederländische Steuerverwaltung ihrerseits auch nur die für den Auskunftsverkehr tatsächlich erforderlichen Informationen die niederländischen Gesellschaften betreffend offenbaren dürfen, gerade da sich das Verfahren vorliegend noch im Vorbereitungsstadium einer angestrebten koordinierten Betriebsprüfung befindet und zu diesem Zeitpunkt eine umfassende und detaillierte Darlegung der Erkenntnisse, die den Behörden des um Auskunft ersuchenden bzw. die Prüfung anregenden Mitgliedstaats vorliegen, weder geboten noch rechtlich zulässig erscheint. 115

Jedenfalls genügt die Antragstellerin mit ihrem ebenfalls allgemein und pauschal gehaltenen Vorbringen, die niederländischen Gesellschaften hätten ihre allgemeinen steuerlichen und besonderen Mitwirkungspflichten auf Grundlage der abgeschlossenen Monitoring-Vereinbarung vollumfänglich erfüllt, nicht den Anforderungen, zur Überzeugung des erkennenden Senats einen Verstoß gegen den Subsidiaritätsgrundsatz und damit im Ergebnis das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erlass einer einstweiligen Anordnung i.S.v. § 114 FGO darzulegen und glaubhaft zu machen. 116

Insoweit ist schließlich ebenfalls zu beachten, dass in dem um Informationsaustausch ersuchten Mitgliedsstaat nur geprüft werden muss, ob ein hinreichend begründetes Ersuchen der ausländischen Behörde vorliegt und ob den erbetenen Informationen die voraussichtliche Erheblichkeit für die von der ersuchenden Behörde geführte Ermittlung nicht offenkundig völlig zu fehlen scheint (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654). 117

(2) Darüber hinaus kann das Erfordernis des Ausschöpfens inländischer Ermittlungsmöglichkeiten im Falle einer gleichzeitigen Betriebsprüfung eingeschränkt sein, insbesondere da es auch zu den Aufgaben einer Betriebsprüfung gehört, den Vortrag eines 118

Steuerpflichtigen zu verifizieren, Tatsachenbehauptungen zu Prüfen und hierzu Unterlagen anzufordern bzw. einzusehen, um eine entsprechende Verifikation vorzunehmen (vgl. FG Köln, Beschlüsse vom 23. Mai 2017, 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; vom 20. Oktober 2017, 2 V 1055/17, n.v., Juris).

Dem entsprechen auch und gerade die Voraussetzungen für eine Außenprüfung gemäß den Regelungen der Abgabenordnung. Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, freiberuflich tätig oder bei Steuerpflichtigen i.S.d. § 147a AO zulässig. Bei anderen als den in § 193 Abs. 1 AO bezeichneten Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung unter den in § 193 Abs. 2 AO genannten Voraussetzungen zulässig. Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen (§ 194 Abs. 1 AO). Die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen können insoweit geprüft werden, als der Steuerpflichtige verpflichtet war oder verpflichtet ist, für Rechnung dieser Personen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen (§ 194 Abs. 1 Satz 4, 1. Halbsatz AO). 119

Wie aus der gesetzlichen Formulierung in § 193 Abs. 1 AO folgt, ist eine Außenprüfung unter anderem bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten, ohne weitere Voraussetzungen zulässig (vgl. BFH-Urteile vom 7. Februar 2002 IV R 9/01, BStBl. II 2002, 269; vom 2. Oktober 1991 X R 89/89, BStBl. II 1992, 220; Beschluss vom 27. Juli 2001 XI B 133/00, BFH/NV 2001, 1534). Für die Anordnung einer routinemäßigen Prüfung bei Steuerpflichtigen, die unter § 193 Abs. 1 AO fallen, genügt es im allgemeinen, wenn als Begründung die Rechtsgrundlage, d.h. die für die Prüfungsanordnung maßgebende Rechtsvorschrift, angegeben wird (vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 1983 IV R 104/79, BStBl. II 1983, 286). Der Regelung in § 193 Abs. 1 AO liegt der Gedanke zu Grunde, dass die steuerlichen Verhältnisse des genannten Personenkreises grundsätzlich prüfungsbedürftig sind. Insbesondere bedarf es keines besonderen Anlasses für eine Prüfung. Dies bedeutet v.a., dass das steuerliche Verhalten des Steuerpflichtigen keinen Grund zu Misstrauen gegeben haben muss (vgl. Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rn. 42). 120

Hinsichtlich der Anordnung einer Außenprüfung ergeben sich allerdings nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift Grenzen insoweit, als es im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde liegt, ob und bei wem eine Außenprüfung tatsächlich durchgeführt wird. So ist eine Außenprüfung unzulässig, wenn die Prüfungsfeststellungen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt steuerlich verwertet werden können, etwa weil die steuerliche Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. April 2003 IV R 30/01, BFH/NV 2003, 1234) oder fehlende Verwertungsmöglichkeiten aus sonstigen Gründen unzweifelhaft feststehen. Gleichfalls unzulässig sind Außenprüfungen, die sich als Ermittlungen „ins Blaue hinein“ darstellen, d.h. wenn keinerlei Anhaltspunkte für eine mögliche Steuerpflicht vorliegen (vgl. Intemann in Pahlke/König, § 193 AO Rn. 35; dazu auch BFH-Urteile vom 26. Juli 2007 VI R 68/04, BStBl. II 2009, 338; vom 17. November 1992 VIII R 25/89, BStBl. II 1993, 146 jeweils zur Begründung von Prüfungsanordnungen nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO). Andererseits ist eine Außenprüfung etwa nicht bereits deshalb rechtswidrig, weil die zu prüfenden Steueransprüche möglicherweise verjährt sind (vgl. BFH-Beschluss vom 3. März 2006 IV B 39/04, BFH/NV 2006, 1250; Intemann in Pahlke/König, § 193 AO Rn. 26). 121

Nach diesen Maßstäben wäre bei der Antragstellerin sowie den niederländischen Gesellschaften der Unternehmensgruppe, eine Außenprüfung grundsätzlich ohne weitere Voraussetzungen zulässig, da diese Gesellschaften einen Gewerbebetrieb unterhalten. 122

e) Im vorliegenden Fall liegt auch kein Verfahrensfehler in Hinblick auf eine fehlende Anhörung der Antragstellerin vor. Die Antragstellerin ist in ihrem Recht auf Wahrung des rechtlichen Gehörs nicht verletzt. 123

aa) Gemäß § 117 Abs. 4 Satz 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. 124

Gemäß Ziffer 3.2 des „Merkblatts über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ (BMF vom 9. Januar 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. November 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 Betriebsprüfungsfinanzamt in C. 125

Gemäß § 91 AO steht die Art und Weise der Anhörung im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts (vgl. Rätke in Klein, § 91 AO, Rn. 1 m.w.N.). Eine unterbliebene notwenige Anhörung stellt einen Verfahrensfehler dar, der allerdings gemäß § 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; spätestens damit wird ein Verstoß gegen die verwaltungsinterne Zuständigkeitsregelung im Hinblick auf die Anhörung geheilt (vgl. FG Köln, Beschluss vom 23. Mai 2017, 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; Matthes in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 117, Rn. 230). 126

bb) Vorliegend hat das für die Antragstellerin zuständige Betriebsprüfungsfinanzamt die Antragstellerin mit Schreiben vom 31. August 2016 darauf hingewiesen, dass eine Einladung der niederländischen Steuerverwaltung zu einer Auswahlsitzung zur Vorbereitung einer abgestimmten Betriebsprüfung vorliegt. Auch der Antragsgegner hat mit Schreiben vom 2. März 2017 die Antragstellerin nochmals darüber informiert. Unabhängig davon, ob das Anhörungsschreiben des Betriebsprüfungsfinanzamts vom 31. August 2016 konkret genug gefasst war, um der Antragstellerin in Ausübung ihres Rechts auf rechtliches Gehör überhaupt eine angemessene Stellungnahme zu ermöglichen, ist der Antragstellerin jedenfalls aufgrund des Schreibens des Antragsgegners vom 2. März 2017 Gelegenheit gegeben worden, Einwendungen gegen die geplante Teilnahme an der Auswahlsitzung, die Vereinbarung einer koordinierten Prüfung sowie die in diesem Zusammenhang stehende 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 jedenfalls rechtzeitig Gelegenheit gegeben, sich vor Weitergabe von Informationen an die Behörden der Niederlande zu äußern. 127

Ohne rechtliche Bedeutung ist insoweit, dass in den außergerichtlichen Anhörungsschreiben des Betriebsprüfungsfinanzamts und des Antragsgegners noch nicht auf die von der niederländischen Steuerbehörde übermittelten tatsächlichen Umstände, die erst im Laufe des vorliegenden Streitverfahrens vorgebracht worden sind, abgestellt wurde. Auch und gerade in Kenntnis dieses ergänzten Vortrags von Seiten des Antragsgegners ist der Antragstellerin im 128

gerichtlichen Verfahren wiederholt Gelegenheit gegeben worden, ihre Einwendungen gegen die Teilnahme an der beabsichtigten Auswahlsitzung und der avisierten Prüfung sowie der Weitergabe von Informationen vorzubringen. Spätestens im Laufe dieses Verfahrens hat der Antragsgegner auch alle für die rechtliche Beurteilung der Zulässigkeit des beabsichtigten Informationsaustauschs tatsächlichen Aspekte, im Wesentlichen unter Bezugnahme auf Auskünfte der niederländischen Steuerverwaltung, dargelegt. Schließlich stellte der ergänzte Vortrag auch – entgegen der Ansicht der Antragstellerin – keinen „Austausch“ der Begründung seitens des Antragsgegners dar, weil zunächst die verschiedenen Vergütungsarten (Trademark Fee, Management Fee, Franchise Fee) innerhalb des Verrechnungspreismodells der Unternehmensgruppe als Gegenstand der Prüfung bezeichnet wurden, nunmehr jedoch maßgeblich auf die Leistungsbeziehungen der Antragstellerin zu anderen Konzerngesellschaften abgestellt wird. Letztendlich geht es nach wie vor auch um die Beurteilung und Prüfung der einzelnen Vergütungen. Dies erfordert jedoch, in die Prüfung und rechtliche Beurteilung auch die Leistungsbeziehungen der Antragstellerin und der hierfür gezahlten Entgelte einzubeziehen, da diese ebenfalls Teil des Vergütungsmodells bzw. des Verrechnungspreismodells sind.

cc) Für nicht maßgeblich hält der Senat insoweit die seitens der Antragstellerin geäußerten Bedenken im Hinblick auf die – nach Ansicht der Antragstellerin nicht gewährleistete – lückenlose Dokumentation der Verwaltungsvorgänge, insbesondere der Korrespondenzen zwischen den deutschen und den niederländischen Bediensteten. Zwar ist denkbar, dass nach der E-Mail vom 9. August 2016 (Bl. 10 der VA), mit der grundsätzlich die Zustimmung zu einer Auftaktsitzung übermittelt wurde, und der E-Mail vom 29. September 2016 (Bl. 11 der VA), in der sodann ein konkret in den Blick genommener Termin erwähnt wurde, möglicherweise noch ein Kontakt hinsichtlich dieser Terminabsprache stattgefunden hat. Zudem ist der in der E-Mail vom 3. November 2016 (Bl. 19 der VA) erwähnte Telefonvermerk tatsächlich nicht Bestandteil der vom Antragsgegner im Streitverfahren vorgelegten Verwaltungsakte. Der Senat teilt jedoch nicht die darauf gestützten Bedenken der Antragstellerin, dass diese Umstände eine selektive Aktenführung indizieren und Anhaltspunkte dafür bieten könnten, dass der Antragsgegner sowohl der Antragstellerin als auch dem erkennenden Gericht in rechtswidriger Weise Verwaltungsvorgänge vorenthält. Vielmehr erscheint es dem Senat schlüssig, dass eine mögliche (telefonische oder schriftliche) Kommunikation hinsichtlich der Planung eines Termins für die beabsichtigte Auswahlsitzung und der in der E-Mail in Bezug genommene Aktenvermerk der Sachbearbeiterin beim Antragsgegner versehentlich nicht dokumentiert worden bzw. nicht der E-Mail beigefügt und damit nicht Aktenbestandteil geworden sind. Darüber hinaus ist die Frage, auf welchen Kommunikationswegen ein möglicher Termin für die Auswahlsitzung vereinbart worden ist, ebenso wenig für die rechtliche Beurteilung der Zulässigkeit der beabsichtigten gleichzeitigen Prüfung relevant, wie die individuellen rechtlichen bzw. tatsächlichen Einschätzungen eines Sachbearbeiters beim Antragsgegner. Maßgeblich und für die Beurteilung des Sachverhalts ausreichend sind die seitens des Antragsgegners vorgetragenen tatsächlichen Umstände, aufgrund derer die Teilnahme an der koordinierten Prüfung beabsichtigt ist. Unabhängig davon vermag der Senat keine Anhaltspunkte dafür zu erkennen, dass über denkbare versehentliche Lücken in der Dokumentation der Korrespondenzen hinaus nicht alle für die Beurteilung des Sachverhalts maßgeblichen Umstände aus den vorliegenden Verwaltungsvorgänge ersichtlich sind. Erst recht nicht ersichtlich ist, dass der Antragsgegner oder das Betriebsprüfungsfinanzamt bislang bereits über die in der Verwaltungsakte dokumentierten Vorgänge hinaus die Antragstellerin betreffende, dem Steuergeheimnisschutz gemäß § 30 AO unterliegende Informationen an die niederländische Steuerverwaltung weitergegeben hat.

129

130

f) Der Antragsgegner hat auch das ihm bei der beabsichtigten Weiterleitung des Auskunftsersuchens zustehende Ermessen fehlerfrei ausgeübt.

aa) Aus dem Gesetzeswortlaut in § 117 Abs. 1 und 2 AO folgt, dass die Inanspruchnahme des bzw. Mitwirkung am zwischenstaatlichen Auskunft in das Ermessen des Antragsgegners gestellt ist. Demnach können die Finanzgerichte die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde gemäß § 102 FGO nur auf Ermessensüberschreitung, Ermessensmissbrauch und Ermessensfehlgebrauch hin prüfen. 131

bb) Im Streitfall lässt die Begründung des Antragsgegners, dass angesichts der komplexen Sachverhaltsfragen im Zusammenhang mit dem Verrechnungspreismodell innerhalb der Unternehmensgruppe eine Mitwirkung an der von der niederländischen Steuerverwaltung vorgeschlagenen koordinierten Prüfung als das am besten geeignete Mittel zur weiteren Sachverhaltsaufklärung und -abstimmung erscheint, keinen Ermessensfehler erkennen. 132

4. Da kein Anordnungsanspruch gegeben ist, kommt es auf das Vorliegen eines Anordnungsgrundes nicht an. 133

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 134

6. Die Beschwerde 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, was Gegenstand einer gleichzeitigen Betriebsprüfung sein soll. Auch im Hinblick auf die Frage, was unter dem Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ zu verstehen ist, war keine Beschwerde zuzulassen. Eine Erläuterung des Begriffs ergibt sich bereits aus der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C?682/15, EuZW 2017, 654). Entscheidend ist, ob „vernünftigerweise die Möglichkeit besteht“, dass sich der beabsichtigte Informationsaustausch als steuerlich erheblich erweist. Hiervon ist das Gericht im Streitfall überzeugt. 135

7. Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf §§ 52 Abs. 2, 63 des Gerichtskostengesetzes. 136

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE