
Datum: 18.12.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 V 996/24
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:1218.2V996.24.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Verfahren der Antragstellerin wegen Untersagung Auskunftersuchen, Aktenzeichen 2 V 996/24, 2 V 1002/24, 2 V 1003/24 und 2 V 1004/24, werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und unter dem Aktenzeichen 2 V 996/24 fortgeführt.

Die Anträge werden abgelehnt.

Die Verfahrenskosten trägt die Antragstellerin.

Gründe:

I.

Streitig ist im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes die Frage, ob der Antragsgegner berechtigt ist, Auskunftersuchen des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Z an die Behörden in Guernsey und der Schweiz weiterzuleiten.

Die Antragstellerin ist eine deutsche Kapitalgesellschaft. ...

Alleingesellschafterin der Antragstellerin ist die Y X und W Ltd. mit Sitz in Guernsey. Deren Anteile werden von Y Investments Ltd. mit Sitz in Guernsey, deren Anteile wiederum von der Y Group Ltd. mit Sitz in Guernsey gehalten werden. Schwestergesellschaft der Klägerin ist die Y Suisse S. A. mit Sitz in der Schweiz.

Im Rahmen einer bei der Antragstellerin durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2019 bis 2021 wurden die Verrechnungspreise im Konzern zum Prüfungsgegenstand gemacht. Das

1

2

3

4

5

6

Betriebsprüfungsfinanzamt teilte in diesem Rahmen mit, dass der Gesamtgewinn aus dem Geschäftsfeld „...produkte“ zu ermitteln und im Rahmen einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse zu betrachten sei. In diesem Zusammenhang forderte das Finanzamt die Antragstellerin auf, eine Übersicht über die Rechts- und Eigentümerstruktur des Konzerns vorzulegen. Weiterhin seien die Konzernabschlüsse (bzw. für die Schweiz Einzelabschlüsse) vorzulegen.

Nachdem die entsprechenden Dokumente nicht vorgelegt wurden, kündigte das Finanzamt am 22. Dezember 2023 an, ein diesbezügliches Auskunftersuchen an die Schweiz bzw. Guernsey zu richten. 7

Hiergegen wandte sich die Antragstellerin mit Einwendungen vom 19. Januar 2024. 8

Die Einwendungen wurden durch den Antragsgegner am 24. April 2024 zurückgewiesen. 9

Daraufhin wurden am 31. Mai 2024 die vorliegenden Anträge auf einstweiligen Rechtsschutz gestellt. 10

Die Antragstellerin ist der Auffassung, dass das Auskunftersuchen unzulässig sei. 11
Voraussetzung für ein Auskunftersuchen sei eine voraussichtliche Erheblichkeit/Erforderlichkeit der begehrten Unterlagen für steuerliche Zwecke. Hieran fehle es im Streitfall. Das Betriebsprüfungsfinanzamt beabsichtige die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Diese zweiseitige Verrechnungspreismethode sei jedoch nur anwendbar, wenn es sich bei der Antragstellerin um einen Co-Strategieträger/Entrepreneur/Eigenproduzenten handele. Nur in einem solchen Fall sei es nötig, die Gewinne aus dem maßgeblichen konzerninternen Geschäftsvorfall beitragsrecht aufzuteilen. Handele es sich bei der Antragstellerin hingegen um einen Lohnfertiger, komme nur eine einseitige Verrechnungspreismethode in Betracht, die gerade keine zweiseitige Gewinnaufteilung erlaube. Damit entfalle die Rechtfertigung des Auskunftersuchens zu den Gesamtgewinnen. Die bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung seien jedoch nicht geeignet, es auch nur für möglich zu halten, dass die Antragstellerin ein Co-Entrepreneur sei. Dem gesamten Vorbringen und damit auch dem Auskunftersuchen fehle die Schlüssigkeit. Die Unternehmenscharakterisierung sei ohne dass Auskunftersuchen hinreichend klärungsfähig. Das Auskunftersuchen sei für die Unternehmenscharakterisierung und die Methodenwahl darüber hinaus untauglich. Die Höhe der Gewinne der ausländischen Gesellschaften hätten keinen Einfluss darauf, ob es sich bei der Antragstellerin um einen Lohnfertiger handele oder nicht. Aus diesem Grund seien Konzerninformationen im Hinblick auf Konzernabschlüsse sowie Gesellschafterinformationen und Mitarbeiterinformationen zu den ausländischen Gesellschaften für die Besteuerung nicht notwendig.

Wenn eine Verrechnungspreismethode von vornherein unter keinem Gesichtspunkt in Betracht komme, könnten auch die zu ihrer Anwendung ersuchten Informationen für die Besteuerung nicht voraussichtlich erheblich sein. Daher sei im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes bereits dezidiert die zutreffende Verrechnungspreismethode zu ermitteln. Weder die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung noch § 1 Abs. 3 AStG böten eine Rechtsgrundlage oder zeigten auch nur die Notwendigkeit zur Prüfung des Funktions- und Risikoprofils der an einzelnen Geschäftsbeziehungen beteiligten Personen/Gesellschaften. 12

Im Übrigen sei davon auszugehen, dass der Antragsgegner keine hinreichende Sachverhaltskenntnis habe. Ihm sei unbekannt, dass das Prüfungsfinanzamt selbst davon ausgehe, dass es sich bei der Antragstellerin um keinen Eigenfertiger/Entrepreneur handele. 13

Dies ergebe sich aus einem Aktenvermerk vom 5. Dezember 2013 in der BP-Akte IV. Zugleich führe das Finanzamt allerdings aus, dass die Antragstellerin kein „glasklarer Lohnfertiger“ sei (Verweis auf einen Aktenvermerk vom 7. Dezember 2023 in derselben BP-Akte). Darüber hinaus hätte die Betriebsprüfung bis zum heutigen Tag keine Gespräche mit Mitarbeitern der Antragstellerin zur Lohnfertigeigenschaft geführt, was sonst üblich sei. Im Hinblick auf die Lohnfertigeigenschaft habe das Finanzamt am 14. August 2014 eine verbindliche Zusage gemäß § 204 AO erteilt. Danach sei die Antragstellerin als Routineunternehmen einzustufen und nicht als Entrepreneur (vgl. Bl. 893 der Gerichtsakte - GA- im Verfahren 2 V 996/24). Diese Zusage sei mit dem Veranlagungszeitraum 2015 ausgelaufen, gleichwohl werde deutlich, dass angesichts der unveränderten Tätigkeit der Antragstellerin und mangels weiterer Ermittlungen die Einstufung der Antragstellerin als Entrepreneur völlig abwegig sei. Weiterhin habe das Prüfungsfinanzamt gegenüber dem Antragsgegner behauptet, die Antragstellerin hätte in einer Sachverhaltsdokumentation angegeben, dass sie die gesamte Logistik überwache. Dies stimme jedoch nicht. Ausweislich der Verrechnungspreisdokumentation sei die Antragstellerin nur für den Transport bis zu den im eigenen Hafen befindlichen Schiffen oder Lkw verantwortlich, nicht jedoch für Vereinbarungen mit Logistikdienstleistern.

Im Übrigen sei im gerichtlichen Verfahren der Auskunftszweck rechtswidrig und eigenmächtig nachträglich erweitert worden. Das Prüfungsfinanzamt habe die vom Antragsgegner benannten Zwecke des Auskunftersuchens (Zurechnung von Einkünften, Aufklärung von Treuhandverhältnissen, tatsächliche Büroräume) gar nicht erwähnt. Ein Auskunftersuchen hänge aber von dem Zweck ab, den das jeweilige Finanzamt verfolge. Letztlich seien die begehrten Auskünfte auch für die vom Antragsgegner ergänzten Zwecke untauglich. 14

Anders als das Niedersächsische Finanzgericht in seinem Beschluss vom 18. September 2024 im Verfahren der Antragstellerin gegen das Finanzamt für Großbetriebsprüfung Z im Zusammenhang mit der Anordnung der Rücknahme des Auskunftersuchens ausgeführt habe, bestehe keine vernünftige Möglichkeit dafür, dass die Jahresabschlüsse eine steuerliche Relevanz für Zwecke der Unternehmenscharakterisierung haben könnten. Entscheidend sei, dass der Betriebsprüfung ein vollständiges Bild der Funktionen der Antragstellerin vorliege. Denklogisch müssten alle weiteren Funktionen im Ausland liegen. Einer Bestätigung durch Jahresabschlüsse bedürfe es hierzu nicht. Zu diesen Funktionen zählten aus Sicht des Finanzamts der Vertrieb und die Beschaffung des wesentlichen Rohmaterials. Das Finanzamt habe durch eigene Recherchen die Existenz von 19 Mitarbeitern im Ausland festgestellt. 15

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Vortrags der Antragstellerin wird ergänzend auf die Schriftsätze vom 31. Mai 2024, vom 13. August 2024, vom 30. August 2024 und vom 27. September 2024 nebst dazugehöriger Anlagen Bezug genommen. 16

Die Antragstellerin beantragt, 17

dem Antragsgegner einstweilen zu untersagen, das im Anhörungsschreiben vom 22. Dezember 2023 des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Z bzw. im Erwidierungsschreiben des Antragsgegners vom 24. April 2024 angekündigte Auskunftersuchen des Finanzamtes an die Behörden von Guernsey und der Schweiz weiterzuleiten bzw. ein solches zu stellen und die Behörden in Guernsey bzw. der Schweiz um Vorlage der dort aufgelisteten Unterlagen und Auskünfte über und durch die Y X und W Ltd, GB-Guernsey (Verfahren 2 V 996/24), der Y (Suisse) S. A., Schweiz (Verfahren 2 V 1003/24), der Y Investments Ltd., GB-Guernsey (Verfahren 2 V 1003/24) und der Y Group Ltd., GB-Guernsey (Verfahren 2 V 1004/24) zu ersuchen. 18

Der Antragsgegner beantragt,	19
die Anträge abzulehnen.	20
Der Antragsgegner führt aus, dass das Prüfungsfinanzamt derzeit das Risiko- und Funktionsprofil der Antragstellerin sowie der im Wertschöpfungsprozess beteiligten Unternehmen des Konzerns prüfe. Für eine zutreffende abschließende rechtliche Einordnung sei es erforderlich, die von den Verbundunternehmen übernommenen Funktionen und Risiken sowie die eingesetzten Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Nach dem aktuellen Stand der Betriebsprüfung gehe das Finanzamt davon aus, dass die Antragstellerin nicht als Routineunternehmen, sondern als Co-Entrepreneur einzustufen sei. Die von der Betriebsprüfung benötigten Angaben zu handelnden Personen und Finanzdaten aller in der Wertschöpfungskette eingebundenen Gesellschaften seien für eine entsprechende Analyse notwendig. Insoweit dienten die Ersuchen auch der Aufklärung, ob Treuhandverhältnisse bestünden, wer die tatsächlichen Berechtigten der angefragten Unternehmen seien, inwieweit tatsächlich Büroräume unterhalten würden und welche Mitarbeiter tatsächlich in welcher Funktion bei den jeweiligen Gesellschaften angestellt waren.	21
Die Einwendungen der Antragstellerin seien nicht geeignet, die Weiterleitung des Auskunftersuchens einstweilen untersagen zu lassen. Die Ermittlungen des Betriebsprüfungsfinanzamts dienten der korrekten Besteuerung der Antragstellerin in Deutschland durch die zutreffende Feststellung der Verrechnungspreise und der damit einhergehenden korrekten Zurechnung von Einkünften. Die Antragstellerin habe die angeforderten Informationen im bisherigen Prüfungsverfahren nicht vorgelegt. Damit seien alle Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung im Inland erschöpft.	22
Vor diesem Hintergrund bestehe im Rahmen des behördlichen Ermittlungsverfahrens das Recht, ein Auskunftersuchen an ausländische Finanzbehörden zu richten. Im Hinblick auf die Schweiz ergebe sich ein solches Recht aus Art. 27 DBA Schweiz i.V.m. § 117 Abs. 1 AO. Danach seien die Informationen auszutauschen, die zur Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts notwendig seien. Der Informationsaustausch mit der Regierung von Guernsey werde durch Art. 5 des Abkommens zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Guernsey über den Auskunftsaustausch in Steuersachen (TIEA Guernsey) i.V.m. § 117 Abs. 1 AO ermöglicht. Danach seien die Informationen auszutauschen, die für die Festsetzung und Erhebung der unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich seien.	23
Die von der Antragstellerin thematisierten materiell-rechtlichen Fragen seien nicht im Verfahren des Auskunftersuchens betreffend zu klären, sondern im Rahmen der konkreten Besteuerung. Vorliegend gehe es lediglich um die vorgelagerte Sachverhaltsermittlung.	24
Unter dem Aktenzeichen 6 V 120/24 war vor dem Niedersächsischen Finanzgericht ein Verfahren der Antragstellerin gegen das Finanzamt für Großbetriebsprüfung Z im Hinblick auf die Aufrechterhaltung des an den Antragsgegner übersandten Auskunftersuchens anhängig. Den Antrag der Antragstellerin im einstweiligen Rechtsschutz anzuordnen, das Auskunftersuchen zurückzunehmen, hat das Finanzgericht abgelehnt. Auf den Inhalt des Beschlusses wird Bezug genommen.	25
II.	26
1. Die Entscheidung über die Verbindung der Verfahren 2 V 996/24, 2 V 1002/24, 2 V 1003/24 und 2 V 1004/24 zur gemeinsamen Entscheidung und Fortführung unter dem	27

Aktenzeichen 2 V 996/24 folgt aus § 73 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Angesichts der Unanfechtbarkeit dieses Beschlusses (vgl. § 128 Abs. 2 FGO) entfällt eine Begründung (vgl. § 113 Abs. 2 FGO).	
2. Die zulässigen Anträge auf einstweiligen Rechtsschutz sind unbegründet.	28
Die Antragstellerin hat keinen Anspruch auf einstweilige Untersagung der Weiterleitung des jeweiligen Auskunftersuchens des Betriebsprüfungsfinanzamts.	29
Der Antragsgegner ist berechtigt, die Auskunftersuchen weiterzuleiten, um die korrekte Zurechnung von Einkünften der Antragstellerin im Inland zu prüfen.	30
a. Gemäß § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO kann das Gericht auf Antrag eine einstweilige Anordnung in Bezug auf den Streitgegenstand treffen, wenn die Gefahr besteht, dass durch eine Veränderung des bestehenden Zustandes die Verwirklichung eines Rechts des Antragstellers vereitelt oder wesentlich erschwert werden könnte (Sicherungsanordnung). 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 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).	31
b. Die Antragstellerin begehrt den Erlass von Sicherungsanordnungen, denn durch die gerichtliche Anordnung möchte sie verhindern, dass der Antragsgegner mit den Steuerverwaltungen von Guernsey und der Schweiz in Kontakt tritt und diesen Informationen über die Antragstellerin übermittelt mit dem Ziel, Auskünfte zu erhalten.	32
c. Die Antragsbegehren haben in der Sache 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 zum Zwecke eines Auskunftersuchens, denn die Antragstellerin hat eine entsprechende Informationsweitergabe gemäß § 1004 Abs. 2 BGB analog zu dulden.	33
aa. 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 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 AO, Art. 27 DBA Schweiz bzw. Art. 5 TIEA Guernsey eine Rechtfertigung für die mit den Auskunftersuchen verbundene Offenbarung von dem Steuergeheimnis unterliegenden Verhältnissen der Antragstellerin ergibt.	34
bb. 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 Verfahrens in Steuersachen, dient. Gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen auch erlaubt, soweit sie durch Gesetz	35

ausdrücklich zugelassen ist. Zudem ist auch gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2a AO eine Offenbarung erlaubt, wenn sie durch Recht der Europäischen Union vorgeschrieben oder zugelassen ist. Zu diesen Normen gehören auch die Rechtsgrundlagen des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs (vgl. Bozza-Bodden, DStJG Band 36, 2013, 133, 154).

cc. Gemäß § 117 Abs. 1 AO können die Finanzbehörden zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen. 36

aaa. Amtshilfeersuchen deutscher Finanzbehörden an ausländische Behörden stehen im Ermessen der deutschen Finanzverwaltung. Grundsätzlich muss die begehrte Auskunft für Zwecke der deutschen Besteuerung erforderlich sein. Die 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 16. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654). Trotz der zum Teil in den gesetzlichen Regelungen 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, EFG 2018, 351). 37

bbb. Gemäß Artikel 5 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Guernsey über den Auskunfts Austausch in Steuersachen (BGBl. II 2010, 974 – „TIEA Guernsey“) erteilt auf Ersuchen der ersuchenden Vertragspartei die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei Auskünfte für die in Artikel 1 genannten Zwecke. Diese Auskünfte werden ohne Rücksicht darauf erteilt, ob die ersuchte Vertragspartei diese Auskünfte für eigene steuerliche Zwecke benötigt oder ob das Verhalten, das Gegenstand der Ermittlungen ist, nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei eine Straftat darstellen würde, wäre es im Gebiet der ersuchten Vertragspartei erfolgt. Die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei stellt nur dann ein Auskunftsersuchen nach diesem Artikel, wenn sie die erbetenen Auskünfte nicht durch andere Maßnahmen in ihrem eigenen Gebiet erlangen konnte; ausgenommen sind Fälle, in denen der Rückgriff auf derartige Maßnahmen unverhältnismäßig große Schwierigkeiten mit sich bringen würde. 38

Nach Artikel 1 TIEA Guernsey leisten die zuständigen Behörden der Vertragsparteien einander Unterstützung durch Austausch von Auskünften, die für die Durchführung des jeweiligen Rechts der Vertragsparteien betreffend die unter dieses Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, einschließlich Auskünften, die für die Festsetzung und Erhebung dieser Steuern, für die Vollstreckung von Steuerforderungen oder für Ermittlungen beziehungsweise die Verfolgung von Steuerstrafsachen voraussichtlich erheblich sind. 39

Das TIEA Guernsey basiert auf dem von der OECD veröffentlichten Musterabkommen für den Abschluss von sog. Tax Information Exchange Agreements (TIEA-MA). Das TIEA-MA entspricht im Kern Art. 26 OECD-MA zur Auskunftsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 117 AO, Rn. 43). 40

ccc. Nach Art. 27 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen („DBA Schweiz“) tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder 41

ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

ddd. Mit dem Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ wurde der OECD-Standard (vgl. Art. 26 OECD-Musterabkommen) in das DBA Schweiz bzw. TIEA Guernsey übernommen. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass ein Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten im größtmöglichen Umfang stattfindet (vgl. FG Köln, Beschlüsse vom 7. September 2015, 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769; vom 23. Februar 2018, 2 V 814/17, EFG 2018, 852; so auch EuGH-Urteil vom 15. Mai 2017, C-682/15, EuZW 2017, 654). 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. 42

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, Beschlüsse vom 17. Januar 2022, 2 V 827/21, EFG 2023, 809; 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; 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). 43

dd. Gemäß § 199 Abs. 1 AO sind bei einer 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). Mit diesen Prüfungsgrundsätzen für die steuerliche Außenprüfung wird inhaltlich auf die allgemeinen Regelungen gemäß §§ 85, 88 AO Bezug genommen. Gemäß § 88 Abs. 1 AO ermittelt die Finanzbehörde einen Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen. Gemäß § 88 Abs. 2 AO bestimmt die Finanzbehörde Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. Die Finanzbehörde hat zugleich das Recht und die Pflicht, Angaben eines Steuerpflichtigen zu verifizieren. Soweit eigene Sachaufklärungen im Ausland unzulässig sind, muss sich die Finanzbehörde der zwischenstaatlichen Amtshilfe bedienen, um dem Untersuchungsgrundsatz zu entsprechen (vgl. FG Köln, Beschlüsse vom 17. Januar 2022, 2 V 827/21, EFG 2023, 809; 23. Februar 2018, 2 V 814/17, EFG 2018, 852, vom 23. Mai 2017, 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322 sowie vom 13. April 2018, 2 V 174/18, EFG 2018, 1164; Seer in Tipke/Kruse, § 88 AO Rn. 6; Hendricks in Beermann/Gosch, § 117 AO, Rn. 7; Schäffkes/Fechner/Schreiber, DB 2017, 1668). 44

ee. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Antragsgegner berechtigt, die streitgegenständlichen Auskunftersuchen an die Behörden von Guernsey bzw. der Schweiz zu übermitteln.

Ob die von der Antragstellerin vorgetragene eigene Charakterisierung als „Lohnfertiger“ zutrifft, oder ob von einer Stellung als Co-Entrepreneur auszugehen ist, ist gerade Gegenstand der Außenprüfung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Z. Wie bereits das Finanzgericht Niedersachsen in seinem Beschluss vom 18. September 2024 (6 V 120/24, n. v.) zutreffend ausgeführt hat, ist es bei summarischer Prüfung nicht vollkommen fernliegend, sondern naheliegend, dass die Jahresabschlüsse der ausländischen Gesellschaften erforderlich sein können, um zu prüfen, ob diese Gesellschaften tatsächlich über ausreichende Ressourcen verfügten, um die im Rahmen der Dokumentation vorgetragenen Funktionen zu erfüllen. Die Betrachtungsweise der Antragstellerin würde das Finanzamt im Rahmen seiner Außenprüfung dahingehend beschränken, den Vortrag einer jeweils betroffenen Berichtsfirma als zutreffend zu unterstellen, ohne die Möglichkeit zu haben, die Richtigkeit anhand weiterer hinzuzuziehender Dokumente zu überprüfen. Würde das dem Streitfall zugrundeliegende Geschehen einen reinen Inlandssachverhalt darstellen, wäre es unzweifelhaft, dass die vom Finanzamt angeforderten Dokumente im Rahmen einer (Konzern-)Betriebsprüfung angefordert und ausgewertet werden könnten. Allein der Umstand, dass die Antragstellerin Teil einer grenzüberschreitend gestalteten Konzernstruktur ist, kann angesichts der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Guernsey bzw. der Schweiz bestehenden Regelungen zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch nach Auffassung des Senats nicht dazu führen, dass Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden im Hinblick auf das Recht zur Verifikation eines vorgetragenen Sachverhalts beschränkt werden. Die tatsächliche Qualifikation der Antragstellerin als Lohnfertiger bzw. Co-Entrepreneur erfolgt bei Abschluss der Betriebsprüfung. Sollte die Antragstellerin mit dem dann gefundenen Ergebnis nicht einverstanden sein, steht ihr der Rechtsweg gegen die Steuerbescheide, die die Feststellungen der Betriebsprüfung auswerten, offen. Die endgültige Qualifikation hat jedenfalls nicht bereits in dem frühen Stadium der Sachverhaltsermittlung einer Außenprüfung abschließend stattzufinden mit der Folge, dass dem Finanzamt Ermittlungsmöglichkeiten zur weiteren Sachverhaltsaufklärung oder zur Verifizierung des Vorbringens des Steuerpflichtigen abgeschnitten würden. In diesem frühen Verfahrensabschnitt muss dem Finanzamt, um der Finanzbehörde die Möglichkeit zu geben, ihrer gesetzlichen Aufklärungspflicht nachzukommen, ein großzügiger Ermessens- und Ermittlungsspielraum zugestanden werden.

46

3. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

47