

Eine "Außenprüfung" darf nicht nur der Ausspähung anderer Steuerzahler dienen

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat die Außenprüfung einer in Deutschland tätigen GmbH für rechtswidrig erklärt, weil es dabei nicht um die steuerlichen Verhältnisse dieser GmbH gehen sollte, sondern um die Adressen von Ferienhaus-Vermietern in Italien, bei denen die italienischen Steuerbehörde vermuten, dass sie keine Steuern auf ihre Einnahmen entrichten. Dieses "Ausspähen" sei nicht erlaubt, weil eine Außenprüfung "der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen" dienen solle. Nur wenn anlässlich einer solchen Prüfung festgestellt wird, dass es mit der Steuerehrlichkeit anderer Steuerzahler möglicherweise nicht zum Besten gestellt ist, dürfe nachgehakt werden.

Quelle: Wolfgang Büser

Zulässigkeit der Fertigung von Kontrollmitteilungen aufgrund eines ausländischen Amtshilfeersuchens; Bindung des Finanzgerichts an die gestellten Anträge; Maßgeblichkeit des von der Geschäftsstelle bekannt gegebenen Urteils

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 12.09.2017

Referenz: JurionRS 2017, 33647

Aktenzeichen: I R 97/15

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 25.06.2015 - AZ: 3 K 2419/14 - FS: EFG 2016, 695

Rechtsgrundlagen:

AO § 97 , § 117 Abs. 4 , § 194 Abs. 3

FVG § 5 Abs. 1 Nr. 5

EUAHiG § 3 , § 4

BFH, 12.09.2017 - I R 97/15

Amtlicher Leitsatz:

1. NV: Zum Rechtsschutz gegen ein Urkundenvorlageverlangen des FA als sog. Vornahmebehörde im Rahmen eines beim BZSt eingegangenen ausländischen Amtshilfeersuchens.
2. NV: Auch bei Amtshilferegelungen zur Erteilung von Spontanauskünften sind die Grenzen des § 194 Abs. 3 AO für die Anfertigung von Kontrollmitteilungen zu beachten.

Redaktioneller Leitsatz:

Maßgeblich für die Beurteilung eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 S. 2 FGO ist stets nicht das den Beteiligten zugestellte, sondern das ihnen von der Geschäftsstelle telefonisch bekannt gegebene Urteil.

Tenor:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 25. Juni 2015 3 K 2419/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Gründe

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über eine Aufforderung, Geschäftsunterlagen im Rahmen eines Amtshilfeersuchens der italienischen Finanzverwaltung vorzulegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war im Streitzeitraum Veranstalter von Ferienhausaufenthalten, für die im Internet und in Katalogen geworben wurde. In Italien verfügte sie über einen Wohnungsbestand von ca. 4 500 bis 5 000 Einheiten. Mit den Eigentümern der Ferienwohnungen schloss sie —über mehrere in Italien ansässige Agenten— für die gesamte Saison Mietverträge ab. Die Klägerin stellte den Reisenden sodann in eigenem Namen die Wohnung für den gebuchten Zeitraum zur Verfügung. Die Nutzungsverträge sahen zumeist nicht vor, dass von der Klägerin noch bestimmte Nebenleistungen, wie z.B. Bettwäsche- und Handtuchservice, Schlussreinigung, Skipässe, geschuldet werden. Diesbezüglich gab es regelmäßig Abmachungen zwischen den Eigentümern der Wohnungen und den Touristen. Diese leisteten die entsprechenden Zahlungen daher auch nicht an die Klägerin, sondern unmittelbar an die Eigentümer.
- 3 Im Amtshilfeersuchen der italienischen Finanzverwaltung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) wird u.a. ausgeführt, dass die Eigentümer der Ferienwohnungen es unterlassen würden, die Einkommen aus den Gelegenheitsgeschäftstätigkeiten in ihren Steuererklärungen anzugeben. Es werde um die "Einholung" der zwischen der Klägerin und den Eigentümern geschlossenen Verträge und der Banküberweisungen gebeten.
- 4 Das BZSt übersandte das Ersuchen an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt —FA—) und bat darum, die Ermittlungen durchzuführen.
- 5 Das FA forderte unter dem Betreff Auskunftersuchen der italienischen Steuerverwaltung bei der Klägerin mit Schreiben vom 5. Februar 2013 die Mietverträge und die Bankunterlagen für den Zeitraum Januar 2008 bis September 2012 unter Fristsetzung an. Der Klägerin wurde zugleich Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Das Schreiben enthielt des Weiteren eine Rechtsbehelfsbelehrung und den Hinweis, dass Ermittlungsmaßnahmen mit Außenwirkung aufgrund eines ausländischen Auskunftersuchens, die sich gegen inländische Beteiligte richteten, Verwaltungsakte seien, die mit dem Einspruch angefochten werden könnten.
- 6 Mit Schreiben vom 4. März 2013 legte die Klägerin gegen die Anordnung des FA vom 5. Februar 2013 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, es sei unklar, in welchem Verfahrensstadium man sich befinde. Man bitte außerdem um Mitteilung, ob gegen sie selbst in Italien ermittelt werde. Die Kontaktdaten der zuständigen italienischen Behörde seien außerdem zu nennen und Akteneinsicht zu gewähren.
- 7 Das FA wies den Einspruch am 25. Juni 2014 zurück. Das Auskunftersuchen sei zulässig, es gründe sich auf § 117 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18. Oktober 1989 (BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397) und dem Gesetz

über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU–Amtshilfegesetz —EUAHiG—) vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809). Zentrales Verbindungsbüro sei das BZSt. Die zuständige Finanzbehörde habe die Zulässigkeit des Ersuchens nicht zu prüfen. Vorliegend habe das FA die entsprechenden Unterlagen bei der Klägerin zu Recht zur Weiterleitung an das BZSt angefordert.

- 8 In zeitlichem Zusammenhang mit dem Amtshilfeersuchen ordnete das FA am 8. Februar 2013 eine Außenprüfung bei der Klägerin für den Zeitraum 2008 bis 2011 an. Diese wurde nach einer Unterbrechung im Juli 2014 beendet.
 - 9 Im Rahmen der Außenprüfung wurde auf der Basis klägerischer Informationen vom FA eine CD erstellt, auf der sich u.a. sämtliche Buchungen des Sachkontos Einkäufe für den Prüfungszeitraum (1. Januar 2008 bis 31. Oktober 2011) befanden, soweit sie italienische Geschäftspartner der Klägerin betrafen (sog. Vermieter-CD). Das FA leitete diese CD an das BZSt weiter. Es ging hierbei davon aus, dass es sich um eine Spontanauskunft i.S. des EU-Amtshilfegesetzes handele, über deren Zulässigkeit das BZSt zu entscheiden habe. Zu einer Weitergabe der Vermieter-CD an die italienische Finanzverwaltung ist es bislang noch nicht gekommen.
 - 10 Die Klägerin hat am 18. Juli 2014 "wegen: Auskunftersuchen der italienischen Steuerbehörde/Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2014" Klage beim Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg erhoben.
 - 11 Mit Urteil vom 25. Juni 2015 3 K 2419/14 (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2016, 695) stellte das FG unter vollständiger Klagestattgabe fest, "dass die an die Klägerin gerichtete Aufforderung des Beklagten vom 5. Februar 2013, Unterlagen für die Anfertigung von Kontrollmitteilungen im Rahmen des Auskunftersuchens der Guardia di Finanza vom Januar 2013 vorzulegen, rechtswidrig ist".
 - 12 Die Urteilsformel, die den zitierten Hauptsacheausspruch enthält, wurde von den beteiligten Berufsrichtern unterschrieben und am 25. Juni 2015 der Geschäftsstelle des 3. Senats des FG übermittelt und die Urteilsformel einem Vertreter des FA und dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin noch im Juni 2015 telefonisch durch die Geschäftsstelle bekanntgegeben.
 - 13 Das mit Tatbestand und Entscheidungsgründen versehene schriftliche und den Beteiligten im Dezember 2015 zugestellte Urteil enthält im Hauptsacheausspruch einen anderen Tenor. Unter Ziffer 1 wird dort "festgestellt, dass die an die Klägerin gerichtete Aufforderung des Beklagten vom 5. Februar 2013, Unterlagen für die Anfertigung von Kontrollmitteilungen im Rahmen des Auskunftersuchens der Guardia di Finanza vom Januar 2013 vorzulegen, für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Oktober 2011 rechtswidrig ist". Unter Ziffer 2 der Urteilsformel heißt es: "Die an die Klägerin gerichtete Aufforderung vom 5. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2014 für den Zeitraum vom 1. November 2011 bis zum 30. September 2012 wird (ersatzlos) aufgehoben."
 - 14 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision.
 - 15 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
 - 16 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- II.
- 17 Die Revision des FA ist begründet. Das FG-Urteil ist bereits deshalb aufzuheben, weil die Vorinstanz seiner Entscheidung ein Klagebegehren zugrunde gelegt hat, das mit dem tatsächlichen Begehren der Klägerin nicht übereinstimmt (§ 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

- 18** 1. Zur Grundordnung des Verfahrens gehört der Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren, der für das finanzgerichtliche Verfahren in § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO zum Ausdruck kommt. Nach diesem Grundsatz darf das Gericht nicht über das Klagebegehren, das regelmäßig im Klageantrag seinen formgerechten Ausdruck findet, hinausgehen. Es darf dabei dem Kläger nicht mehr ("ne ultra petita") oder etwas anderes ("aliud") zusprechen, als er begehrt. Dabei ist das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 FGO nicht an die Fassung des Klageantrags gebunden, sondern hat im Wege der Auslegung den Willen der Beteiligten anhand der erkennbaren Umstände zu ermitteln. Das Wesen der Klage wird nicht durch den —formalen— Klageantrag bestimmt, sondern durch den begehrten richterlichen Ausspruch (zum Vorstehenden z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 31. Januar 2013 III R 15/10 , BFH/NV 2013, 1071, m.w.N.).
- 19** Die Nichtbeachtung der Bindung an das Klagebegehren führt zu einem Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht auch ohne Rüge eines Beteiligten von Amts wegen zu beachten ist.
- 20** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Streitfall zwar nicht über das Klagebegehren hinausgegangen (nachfolgend unter a), es hat allerdings nicht über das von der Klägerin bestimmte, sondern über ein anderes Begehren entschieden (nachfolgend unter b).
- 21** a) Nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem FG, das Beweis für die tatsächlich von den Beteiligten gestellten Anträge erbringt und der Beurkundung der Anträge im Urteilstatbestand vorgeht (BFH-Urteil vom 18. Juni 1993 VI R 67/90 , BFHE 171, 515, BStBl II 1994, 182), hat die Klägerin beantragt, "festzustellen, dass die an die Klägerin gerichtete Aufforderung des Beklagten vom 05.02.2013, Unterlagen für die Anfertigung von Kontrollmitteilungen im Rahmen des Auskunftersuchens der Guardia di Finanza vom Januar 2013 vorzulegen, rechtswidrig ist".
- 22** Mit dem vollständig schriftlich abgefassten und den Beteiligten zugestellten Urteil wird über diesen Antrag zwar hinausgegangen, weil dort unter Ziffer 2 des Tenors die Aufforderung des FA vom 5. Februar 2013 betreffend den Zeitraum vom 1. November 2011 bis zum 30. September 2012 "(ersatzlos) aufgehoben" wird und ein solcher kassatorischer Urteilsausspruch (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO) über die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Aufforderung (auch für diesen Zeitraum) im Sinne eines "Mehr" hinausgeht.
- 23** Maßgeblich für die Beurteilung eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist im Streitfall allerdings nicht das den Beteiligten zugestellte Urteil, sondern das den Beteiligten von der Geschäftsstelle des FG telefonisch bekanntgegebene Urteil. Dieses Urteil enthält ausschließlich die —allein von der Klägerin beantragte— Feststellung der Rechtswidrigkeit der Anordnung vom 5. Februar 2013.
- 24** Die Maßgeblichkeit des von der Geschäftsstelle bekanntgegebenen Urteils folgt aus § 104 Abs. 2 FGO und der zu dieser Vorschrift ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung. Im Streitfall wurde die Urteilsformel des —nicht gemäß § 104 Abs. 1 FGO verkündeten— Urteils der Geschäftsstelle gemäß § 104 Abs. 2 FGO übermittelt. Der Tenor wurde sodann von beiden Beteiligten telefonisch bei der Geschäftsstelle abgefragt. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung tritt mit der —auch formlos möglichen, z.B. telefonischen— Bekanntgabe des Tenors durch die Geschäftsstelle die Bindung des Gerichts ein. Das Urteil "gilt als verkündet" und ist fortan kein bloßes abänderbares Internum mehr (z.B. BFH-Beschluss vom 8. März 2011 IV S 14/10 , BFH/NV 2011, 1161, m.w.N.). Einerseits durfte das FG daher bei der Abfassung des mit Tatbestand und Gründen versehenen Urteils den Tenor nicht mehr ändern. Andererseits führte die Bindung an das bereits telefonisch bekannt gegebene Urteil dazu, dass mit diesem über den Feststellungsantrag der Klägerin nicht hinausgegangen wurde.
- 25** b) Das FG hat den Klageantrag der Klägerin zu Unrecht dahingehend ausgelegt, dass im Wege einer Fortsetzungsfeststellungsklage über die Rechtswidrigkeit der Aufforderung vom 5. Februar 2013, Unterlagen für die Anfertigung von Kontrollmitteilungen vorzulegen, zu befinden sei. Ausweislich des Urteilstatbestands hat der Vorsitzende des FG auf die Stellung eines solchen

Antrages in der mündlichen Verhandlung offenbar hingewirkt (vgl. § 76 Abs. 2 FGO). Das war weder sachdienlich noch entsprach eine solche Auslegung dem Rechtsschutzbegehren der Klägerin.

- 26** aa) Zum einen hat das FG die Aufforderung des FA vom 5. Februar 2013, bestimmte Unterlagen vorzulegen, inzident als mit dem Einspruch anfechtbaren Verwaltungsakt qualifiziert (vgl. Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 117 Rz 48; Grotherr, Internationale Steuer-Rundschau —ISR— 2015, 193). Es ist sodann davon ausgegangen, dass sich dieser Verwaltungsakt —bereits vor Rechtshängigkeit— durch die Übersendung der Vermieter-CD an das BZSt i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO erledigt hat.
- 27** Im Streitfall fehlt es indes bereits an einer solchen Erledigung. Die Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist zwar bei einer vor Rechtshängigkeit eingetretenen Erledigung des angegriffenen Verwaltungsakts an sich statthaft (z.B. Senatsbeschluss vom 4. November 2014 I R 19/13 , BFH/NV 2015, 333, m.w.N.). Sie setzt aber voraus, dass die von dem Verwaltungsakt ausgehende Beeinträchtigung in eigenen Rechten durch dessen Zurücknahme oder die sonstige Erschöpfung seines Regelungsgehalts entfallen ist (BFH-Urteil vom 5. April 1984 IV R 244/83 , BFHE 140, 518, BStBl II 1984, 790, zur Erledigung eines Auskunftsverlangens; Senatsurteil vom 16. April 1986 I R 32/84 , BFHE 147, 14, BStBl II 1986, 736, zur Erledigung eines Unterlagenvorlageverlangens); das Klagebegehren muss objektiv insgesamt gegenstandslos geworden sein (Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 100 FGO Rz 47).
- 28** Vorliegend dauert die Rechtsbeeinträchtigung jedoch noch an, weil dem BZSt bislang keine Unterlagen für den von der Aufforderung vom 5. Februar 2013 erfassten Zeitraum zwischen dem 1. November 2011 und dem 30. September 2012 zugeleitet wurden. Da das Rechtsschutzbedürfnis für die ursprünglich erhobene Klage somit nicht entfallen ist, hätte das FG über diese entscheiden müssen.
- 29** bb) Zum anderen war das Begehren der Klägerin entgegen der Annahme des FG nicht darauf gerichtet, die Weitergabe des anlässlich der Außenprüfung gewonnenen Kontrollmaterials (vgl. § 194 Abs. 3 AO) zu verhindern. Auch mit dem in der mündlichen Verhandlung gestellten und protokollierten Antrag, der regelmäßig für die Bestimmung des Klagebegehrens i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO maßgeblich ist (BFH-Beschluss vom 28. November 2012 IV B 11/12 , BFH/NV 2013, 773), wurde nicht eindeutig ein solches Rechtsschutzziel verfolgt, wie die unklaren und damit auslegungsbedürftigen Formulierungen, die eine Vermischung eines verwaltungsaktsbezogenen Anfechtungsbegehrens, eines Feststellungsbegehrens und eines Leistungsbegehrens beinhalten, zeigen.
- 30** Im Streitfall wurden Maßnahmen im Rahmen der Außenprüfung nicht gerichtlich angegriffen. Mit der Klage wurde allein die im Rahmen des Amtshilfeersuchens der italienischen Finanzverwaltung ergangene Anordnung des FA, Unterlagen bei der Klägerin —gezielt und nicht lediglich als Kontrollmaterial— als sog. Vornahmebehörde im Amtshilfeverfahren zu erheben, mit der Anfechtungsklage angegriffen. Das folgt aus der Klageschrift und des in der mündlichen Verhandlung gestellten (unklaren) Antrags, zu deren Auslegung der Senat ohne Bindung an die Feststellungen des FG befugt ist (z.B. Senatsbeschluss vom 30. Mai 2014 I B 118/13 , BFH/NV 2014, 1556, m.w.N.).
- 31** aaa) Werden anlässlich der Außenprüfung Verhältnisse anderer als der geprüften Person (Dritter) festgestellt, dann ist es grundsätzlich zulässig, diese Feststellungen durch Weitergabe an die für die Besteuerung des Dritten zuständige Finanzbehörde zu verwerten (sog. Kontrollmitteilungen, vgl. § 194 Abs. 3 AO). Da Kontrollmitteilungen keine Verwaltungsakte darstellen, kann der geprüfte Steuerpflichtige Rechtsschutz grundsätzlich nur durch Erhebung einer allgemeinen Leistungs- oder Unterlassungsklage erhalten (vgl. z.B. Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 194 AO Rz 180).

- 32** Kontrollmitteilungen i.S. des § 194 Abs. 3 AO können auch Gegenstand eines zwischenstaatlichen Informationsaustausches sein. So erlaubt es z.B. § 8 Abs. 1 EUAHiG den deutschen Finanzbehörden, ohne Ersuchen alle Informationen an das zentrale Verbindungsbüro zu übermitteln, die für die anderen Mitgliedstaaten der EU von Nutzen sein können (vgl. Senatsbeschluss vom 8. Februar 1995 I B 92/94 , BFHE 177, 25, BStBl II 1995, 358, zur früheren, aber vergleichbaren Rechtslage).
- 33** bbb) Die Klageschrift vom 18. Juli 2014 lässt nicht erkennen, dass sich die Klägerin mittels Leistungsklage gegen die anlässlich der bei ihr durchgeführten Außenprüfung angefertigten Kontrollmitteilungen und deren Übermittlung ins Ausland wenden wollte. Auch der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag ist nicht eindeutig darauf gerichtet. Letzteres zeigt insbesondere die Bezugnahme auf die vom FG als Verwaltungsakt qualifizierte Aufforderung vom 5. Februar 2013.
- 34** Vielmehr ergibt die Auslegung, dass allein eine Anfechtungsklage gegen die Verfügung vom 5. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung erhoben wurde. Mit dieser Verfügung wurde der Klägerin im Rahmen eines Amtshilfeersuchens der italienischen Finanzverwaltung aufgegeben, bestimmte Unterlagen vorzulegen. Streitig war mithin ein gezieltes Urkundenvorlageverlangen gemäß § 117 Abs. 2, Abs. 4 i.V.m. § 97 Abs. 1 AO . Dafür sprechen die Texte sämtlicher relevanter Rechtsakte. Die Klageschrift nennt als Betreff "wegen: Auskunftersuchen der italienischen Steuerbehörde/Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2014". Die Einspruchsentscheidung wiederum betraf allein den gegen die Verfügung vom 5. Februar 2013 eingelegten Einspruch vom 4. März 2013. Auch die Verfügung vom 5. Februar 2013 war schließlich eine förmliche Maßnahme im Rahmen des Amtshilfeverfahrens, was —ohne jeglichen Zweifel— aus Wortlaut und der genannten Rechtsgrundlage (§ 117 Abs. 2 AO) hervorgeht.
- 35** Die vorprozessualen Vorgänge bestätigen dieses Auslegungsergebnis. Das FA hatte im Verkehr mit der Klägerin zu Recht wiederholt darauf hingewiesen, dass zwei getrennte Verfahren geführt werden. Zum einen die Außenprüfung bei der Klägerin mit den aus diesem Anlass gefertigten Kontrollmitteilungen für den Prüfungszeitraum, zum anderen —zeitlich parallel— das ausländische Amtshilfeersuchen mit dem förmlichen Vorlageverlangen für einen davon abweichenden Zeitraum; beide Verfahren sind rechtlich eigenständig zu würdigen. Der fachkundig vertretenen Klägerin wurden noch unmittelbar vor Erhebung der Klage ausdrücklich die beiden hoheitlichen Maßnahmen mit Schriftsatz vom 11. Juli 2014 erläutert und der Hinweis erteilt, dass das Einspruchsverfahren bezüglich des Vorlageverlangens im Rahmen des Amtshilfeersuchens der italienischen Finanzverwaltung mit der Entscheidung vom 25. Juni 2014 abgeschlossen sei. Auch vor diesem Hintergrund erscheint es ausgeschlossen, dass sich die Klägerin mit einer Unterlassungs- oder sonstigen Leistungsklage gegen die Erteilung der Spontanauskunft/Weiterleitung des Kontrollmaterials wenden wollte.
- 36** ccc) Wie sich aus der Tenorierung und den Entscheidungsgründen des FG-Urteils ergibt, hat die Vorinstanz das Klagebegehren nicht zutreffend bestimmt und im Kern über ein aliud entschieden. So vermischt das FG die in den parallel geführten Verwaltungsverfahren ergangenen Maßnahmen unzulässigerweise miteinander und prüft daher die Rechtmäßigkeit der Verfügung vom 5. Februar 2013 fehlerhaft unter dem Gesichtspunkt der Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen gemäß § 194 Abs. 3 AO . Verfahrensgegenständlich war indes allein das gesonderte Vorlageverlangen im Rahmen eines ausländischen Amtshilfeersuchens. Die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme beurteilt sich im Streitfall ausschließlich nach dem von § 117 Abs. 2 AO ausdrücklich in Bezug genommenen EU–Amtshilfegesetz oder dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen sowie § 4 Abs. 1 Satz 3 EUAHiG , § 117 Abs. 4 AO i.V.m. § 97 Abs. 1 AO . Das FG wird im zweiten Rechtsgang Gelegenheit haben, diese Prüfung nachzuholen (ausführlich zur Zulässigkeit der inländischen Durchführungsmaßnahmen im Rahmen eines ausländischen Amtshilfeersuchens vgl. z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO Rz 151 ff. und 209 ff.).
- 37** 3. Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass entgegen der Auffassung der Vorinstanz (S. 25 des Urteilsumdrucks) im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen ist, ob die Erhebung der Informationen bei der Klägerin für die Besteuerung der italienischen Geschäftspartner erforderlich ist und die italienische Finanzverwaltung eigene Ermittlungsmöglichkeiten besitzt, die sie noch nicht

ausgeschöpft hat. Diese Prüfung betrifft die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens und ist deshalb dem dafür zuständigen BZSt vorbehalten (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes über die Finanzverwaltung —Finanzverwaltungsgesetz—; § 3 Abs. 3 , § 4 Abs. 3 EUAHiG ; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO Rz 71 und 164). Rechtsschutz ist gegenüber dieser Behörde zu suchen (vgl. Senatsurteil vom 23. Juli 1986 I R 306/82 , BFHE 148, 1, BStBl II 1987, 92; dazu und zu den Rechtsschutzmöglichkeiten im Einzelnen vgl. z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 117 AO Rz 213 ff.; Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 117 AO Rz 139 und 142; Klein/Rätke, a.a.O., § 117 Rz 48 f. und 83; Grotherr, ISR 2015, 193).

- 38** Eine etwaige Unzulässigkeit der Erstellung von Kontrollmitteilungen nach Maßgabe des § 194 Abs. 3 AO schlägt nicht auf die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verfügung vom 5. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung durch. Die Auffassung des FG, Amtshilferegelungen für die Erteilung von Spontanauskünften könnten den Bereich zulässiger Kontrollmitteilungen über § 194 Abs. 3 AO hinaus nicht erweitern, trifft zwar zu (vgl. z.B. Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 194 AO Rz 113). Doch ist, wie bereits ausgeführt, streitgegenständlich nicht die Frage der Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen, sondern das materiell- und verfahrensrechtlich eigenständig zu würdigende Vorlageverlangen des FA vom 5. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung. Im Übrigen ist die Würdigung des FG, die Außenprüfung habe nur dazu gedient, ins Blaue hinein die steuererheblichen Verhältnisse Dritter (italienische Geschäftspartner der Klägerin) auszuforschen, um Kontrollmaterial für die Weiterleitung an die italienische Finanzverwaltung erstellen zu können (S. 23 des Urteilsendrucks), nicht von ausreichenden tatsächlichen Einzelfeststellungen getragen und damit aus Sicht des Revisionsgerichts materiell fehlerhaft (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1985 VII R 112/81 , BFHE 143, 203, BStBl II 1985, 562). Die zu Protokoll des Erörterungstermins vom 18. November 2014 genommene Erklärung des FA, es habe sich um eine schon länger mit der Klägerin vereinbarte "Anschluss-BP" gehandelt, die nur zeitlich zufällig mit dem Amtshilfeersuchen zusammengefallen sei, ist im Streitfall bislang nicht widerlegt.

- 39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO .

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.