

1. Rechtsschutz beim steuerlichen Informationsaustausch

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist der Beschluss des VwGH vom 30.5.1978, 594/78, wonach abkommensrechtliche Auskunftsklauseln lediglich Rechte und Pflichten für die Vertragsstaaten schaffen, nicht jedoch für den vom Informationsaustausch betroffenen Steuerpflichtigen. Darauf beruft sich die derzeitige Praxis der Finanzverwaltung, die dem vom Auskunftsverkehr Betroffenen im Amtshilfeverfahren keine Parteistellung einräumt.¹ Ein Rechtsschutzbedürfnis des vom Auskunftsverkehr Betroffenen lässt sich aber kaum leugnen, weshalb die Auffassung des VwGH auch heftiger Kritik ausgesetzt war.² Der grenzüberschreitende steuerliche Informationsaustausch kann für den betroffenen Steuerpflichtigen mit erheblichen Gefahren verbunden sein. Sowohl bei eingehenden als auch bei ausgehenden Ersuchen besteht das Risiko, dass die Finanzbehörde im Zuge des Auskunftsverkehrs Geheimnisse offenbart. Mit der Erteilung der grenzüberschreitenden Auskunft hat die Behörde keine Kontrolle mehr darüber, wie die ausländische Finanzbehörde mit der erteilten Information weiter verfährt.³ Es ist nicht auszuschließen, dass die ausländische Finanzbehörde die Information an Dritte weiterleitet oder sie sogar veröffentlicht. Auch ein nachträglich greifender Amtshaftungsanspruch gegen den auskunftserteilenden Staat kann hier keine wirksame Abhilfe schaffen. Der vom Auskunftsverkehr Betroffene ist faktisch rechtsschutzlos gestellt, wenn er nicht im Vorfeld über die geplante Informationsweitergabe ins Ausland informiert wird und die Behörde im Anschluss daran bescheidmässig feststellt, ob die Weitergabe der Information zulässig ist.

In Abschnitt 2 wird untersucht, ob dem betroffenen Steuerpflichtigen im Vorfeld des Informationsaustauschs ein Anhörungsrecht zu gewähren ist. Dabei wird überlegt, welche unions- und abkommensrechtlichen Anforderungen an den

¹ Vgl zB *Achatz/Jirousek*, Nationalbericht Österreich, in *Seer/Gabert* (Hrsg) *Mutual Assistance and Information Exchange* (2010) 161 (189): „The taxpayer in question has no subjective rights. He may not file any petitions and does not have the right to be heard. [...] The taxpayer in question is not a party to the proceeding.“ Diese Haltung entspricht der Rechtsprechung des BFH im Zusammenhang mit den Verfahrensvorschriften des Rechtshilfeabkommens zwischen Deutschland und Österreich, BGBl II 1955/834 (3.8.1972, IV R 13/72, unveröffentlicht: „[...] ein zwischenstaatliches Rechtshilfeabkommen [begründet] grundsätzlich nur Rechte und Pflichten der beteiligten Staaten, nicht hingegen subjektive Rechte der Steuerpflichtigen.“

² Vgl *Binder*, Die internationale Steuerrechtshilfe aus österreichischer Sicht (Teil I), ÖStZ 1986, 169 (173 f); *Leitner*, Internationale Rechtshilfe in Steuerfällen – fiskalische Notwendigkeit oder wirtschaftliche Hemmnisse? FJ 1986, 48 (50 f); *Rieser*, Die zwischenstaatliche Amtshilfe aus verfassungsrechtlicher Sicht, ÖJZ 1988, 713 (716); *Briem*, Nationalbericht Österreich, in IFA (Hrsg) *Internationale Amtshilfe durch Informationsaustausch*, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXVb (1990) 205 (217); *Lohr*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen (1993) 69 ff; *Urtz*, Das Steuergeheimnis als Schranke des grenzüberschreitenden Informationsaustausches zwischen Finanzbehörden, Diss Wien (2001) und *Koppensteiner*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen: Rechtsschutz des Steuerpflichtigen im ersuchten und im ersuchenden Staat, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) *Internationale Amtshilfe in Steuersachen* (2011) 235.

³ Vgl *Lohr*, Auskunftsverkehr 79: „Die übermittelten Daten [sind] wohl für immer verloren, wenn sie einmal den österreichischen Rechtsbereich verlassen haben [...].“

Rechtsschutz beim steuerlichen Informationsaustausch zu stellen sind. Daran anknüpfend ist zu fragen, ob der vom Auskunftsverkehr Betroffene einen Feststellungsbescheid erwirken kann, in dem über die Zulässigkeit des Informationsaustauschs abgesprochen wird. Abschnitt 3 ist dem Rechtsschutz im Anwendungsbereich des Amtshilfe-Durchführungsgesetzes (ADG)⁴ gewidmet, das in Fällen, in denen es um die „Beschaffung von Bankauskünften bei ausländischen Auskunftsersuchen“ geht, ein Anhörungsrecht des betroffenen Steuerpflichtigen und die Möglichkeit vorsieht, einen Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe zu erwirken. In Abschnitt IV wird eine Zusammenfassung der Ergebnisse vorgenommen.

Mit dem Beschluss vom 30.5.1978, 594/78 hat der VwGH eine Beschwerde zurückgewiesen, da seiner Auffassung nach durch den angefochtenen Bescheid keine Rechtsverletzung in Betracht kam. Deshalb war es auch verfehlt, die Beschwerdeführerin an dem sie betreffenden Verfahren als Partei zu beteiligen. Die Beschwerde richtete sich gegen einen Bescheid, in dem die belangte Behörde festgestellt hat, dass die Weitergabe von Informationen an französische Behörden auf Grund von Art 22 des damaligen Abkommens zwischen Österreich und Frankreich⁵ zulässig ist. Seine Ansicht begründet der Gerichtshof insbesondere mit dem Wortlaut des Art 22 Abs 3 DBA Frankreich, wonach die Auskunftsklausel „den Steuerbehörden“ bestimmte Verpflichtungen nicht auferlegen kann. Weiters sprechen die systematische Stellung des Art 22 im Abkommen und der damit „offensichtlich verfolgte Zweck“ dafür, „dass Rechte und Pflichten ausschließlich für die durch ihre Finanzverwaltungen repräsentierten Vertragsstaaten selbst begründet wurden“. Ein Einzelner hat somit keinen Anspruch darauf, dass sich die Staaten im Sinne der gegenseitig eingeräumten Verpflichtungen verhalten. Art 22 regelt nicht, „auf welche Weise derartige subjektive Rechte Einzelner geltend zu machen wären und welche Art von Verfahren darüber abzuführen wäre“. Dort, wo das Abkommen in anderen Zusammenhängen einzelnen Steuerpflichtigen subjektive Rechte einräumt – beispielsweise im Bereich der Vollstreckungsamtshilfe oder beim Verständigungsverfahren –, enthält es aber auch „Vorschriften über die Geltendmachung dieser Rechte und das im Falle einer solchen Geltendmachung zu beachtende Verfahren“.⁶

2. Rechtsschutz bei internationaler und europäischer Amtshilfe

2.1. Unionsrechtliche Amtshilfe

Die national umgesetzten Amtshilfebestimmungen der EU-Richtlinien (EG-Amtshilfegesetz⁷) und die DBA stehen als Rechtsgrundlage für Amtshilfehand-

⁴ BGBl I 2009/102.

⁵ BGBl 1961/246 (im Folgenden DBA Frankreich).

⁶ Da das damalige DBA Frankreich in den genannten Bereichen nicht wesentlich vom OECD-Musterabkommen abweicht, ist die Argumentation des VwGH nicht auf Fälle zu beschränken, in denen dieses Abkommen zur Anwendung kommt.

⁷ BGBl 1994/657 idF I 2007/24 (im Folgenden EG-AHG).

lungen gleichrangig nebeneinander. Innerhalb der EU können Amtshilfehandlungen daher auf Grundlage beider Rechtsquellen vorgenommen werden, da die meisten Mitgliedstaaten DBA untereinander abgeschlossen haben, die eine Art 26 OECD-MA nachgebildete Vorschrift beinhalten.⁸

Fraglich ist zunächst, welche Anforderungen das Unionsrecht an den Rechtsschutz des vom Auskunftsverkehr Betroffenen stellt. Das Recht auf Anhörung ist im Anwendungsbereich des Unionsrechts als allgemeiner unionsrechtlicher Rechtsgrundsatz anerkannt.⁹ Vereinzelt hat sich der EuGH auch zur Bedeutung dieses Grundsatzes für den mitgliedstaatlichen Vollzug von Unionsrecht geäußert¹⁰: Im EuGH-Urteil vom 18.12.2008, Rs C-349/07, *Sopropé* ging es um die Unionsrechtskonformität einer nationalen Frist von acht Tagen, die einem Unternehmen gewährt worden war, um zum Entwurf eines Bescheides über die Nacherhebung von Zollschulden Stellung zu nehmen. In diesem Zusammenhang betonte der EuGH, dass der allgemeine Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte immer anwendbar ist, wenn die Verwaltung beabsichtigt, gegenüber einer Person eine sie beschwerende Maßnahme zu erlassen. Für die Verwaltungen der Mitgliedstaaten bestehe die Verpflichtung der Wahrung der Verteidigungsrechte, „wenn sie Entscheidungen treffen, die in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, auch dann, wenn die anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften ein solches Verfahrensrecht nicht ausdrücklich vorsehen“^{11, 12}.

Als weiteres Beispiel kann die Konstellation dienen, die dem Urteil des EuGH vom 8.3.2007, Rs C-44/06, *Gerlach* zugrunde lag, in dem es um das Versandverfahren im Bereich des Zollrechts ging.¹³ Ein deutsches Zollamt hat zwei Sendungen mit lebenden Kälbern aus Polen mit der Bestimmungszollstrecke Barcelona (Spanien) abgefertigt. Spätere Untersuchungen ergaben, dass während der Transporte Unregelmäßigkeiten aufgetreten waren. Art 11a Abs 2 der betreffenden VO bestimmt für diesen Fall, dass die Zölle von dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem die Zuwiderhandlungen begangen worden sind. Da der Ort der Unregelmäßigkeiten nicht festgestellt werden konnte, kam eine widerlegliche Vermutung zur Anwendung, wonach die Zuwiderhandlung als in dem Mitgliedstaat begangen gilt, zu dem die Abgangszollstelle gehört (hier Deutschland). Folglich erhob das deutsche Zollamt die Eingangsabgaben für die beiden frag-

⁸ Vgl dazu ausführlich *Daurer*, Die Amtshilfe in Steuersachen auf unionsrechtlicher Grundlage, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe in Steuersachen 13.

⁹ Siehe zB EuGH 24.10.1996, Rs C-32/95P, *Lisrestal*, Slg 1996, I-5373, Rn 21 und 30; 21.9.2000, Rs C-462/98P, *Mediocurso*, Slg 2000, I-7183, Rn 36; 9.6.2005, Rs C-287/02, *Spanien/Kommission*, Slg 2005, I-5093, Rn 37.

¹⁰ Vgl dazu im Detail *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 90 f, 107 ff, 129 und 132 ff mwN.

¹¹ EuGH 18.12.2008, Rs C-349/07, *Sopropé*, Slg 2008, I-10369, Rn 35 und 37.

¹² Der EuGH spricht oftmals von der „Wahrung der Verteidigungsrechte“. Für *Ehrke-Rabel* ist diese – an die französische Diktion „protection des droits de la défense“ angelehnte – Bezeichnung gleichbedeutend mit dem Grundsatz des Parteienghörs nach österreichischem Verständnis (vgl *Ehrke-Rabel*, Abgabenverfahren 129).

¹³ Zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit war das Versandverfahren im Wesentlichen in der VO Nr 1987/1062 idF 1990/1429 geregelt.

lichen Sendungen nach. Erst als die Hauptverpflichtete (Gerlach) dagegen Einspruch erhob, teilte das Zollamt dieser mit, dass der Nachweis der ordnungsgemäßen Erledigung der Versandverfahren oder des Ortes, an dem die Zuwiderhandlungen tatsächlich begangen worden seien, binnen einer dreimonatigen Frist erbracht werden könnte. In einer Klage auf Aufhebung der Steuerbescheide rügte Gerlach, dass ihr das Zollamt die Dreimonatsfrist erst gewährt hat, nachdem es beschlossen hätte, die Eingangsabgaben nachzuerheben. Im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens war der EuGH mit der Frage befasst, ob eine nationale Zollverwaltung berechtigt ist, die Abgaben vor Gewährung der in Frage stehenden Frist buchmäßig zu erfassen und diese Frist rechtswirksam erstmalig im Rechtsbehelfsverfahren zu setzen. Nach Auffassung des EuGH kann „der Mitgliedstaat, zu dem die Abgabestelle gehört, die Einfuhrabgaben nur erheben, wenn er den Hauptverpflichteten zuvor darauf hingewiesen hat, dass er über eine Frist von drei Monaten verfügt, um die verlangten Nachweise zu erbringen. [...] Somit kann diese Frist nicht nach Erlass der Entscheidung der zuständigen Behörden, die Eingangsabgaben zu erheben, erstmalig in einem Verfahren über einen gegen diese Entscheidung eingelegten Einspruch gewährt werden. Das muss erst recht für einen Fall [...] gelten, in dem [die] Entscheidung unmittelbar vollstreckbar ist.“ Ein verspäteter Hinweis auf diese Frist verletze hingegen „den Anspruch des Hauptverpflichteten, seinen Standpunkt zur Ordnungsgemäßheit des Versandverfahrens vor Erlass der an ihn gerichteten Entscheidung über die Abgabenerhebung, die seine Interessen erheblich berührt, in zweckdienlicher Weise zu Gehör zu bringen“¹⁴. Trotz dieser speziellen Konstellation deuten die Aussagen des EuGH darauf hin, dass der Grundsatz des Parteienghört als Teil der Unionsrechtsordnung auch für die Mitgliedstaaten bei der Durchführung von Unionsregelungen beachtlich ist. Die konkreten Anforderungen werden jedoch einzelfallabhängig sein.¹⁵

Für das „Eingreifen“ des Anhörungsgrundsatzes ist die Rechtsnatur der belastenden Maßnahme nicht erheblich.¹⁶ Insofern schadet es nicht, dass es sich bei eingehenden und ausgehenden Ersuchen um Realakte handelt.¹⁷ Ausschlaggebend sind vielmehr die Rechtswirkungen, die damit verbunden sind: Die Adressaten von Entscheidungen der öffentlichen Behörden müssen Gelegenheit erhalten, ihren Standpunkt gebührend darzulegen, wenn ihre Interessen durch die Maßnahme spürbar berührt werden.¹⁸ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob das Geheimhaltungsinteresse des vom Auskunftsverkehr Betroffenen aus dem Blickwinkel des Unionsrechts schutzwürdig ist. Im Bereich des Ermittlungsverfahrens für direkte

¹⁴ EuGH 8.3.2007, Rs C-44/06, *Gerlach*, Slg 2007, I-2071, Rn 35 ff unter Verweis auf die Rechtsprechung zum europäischen „Eigenverwaltungsrecht“ (siehe bereits Fn 8).

¹⁵ So auch *Tridimas*, *The General Principles of EC Law*² (2006) 275.

¹⁶ *Von Danwitz*, *Europäisches Verwaltungsrecht* (2008) 260.

¹⁷ Vgl *Wettner*, *Die Amtshilfe im Europäischen Verwaltungsrecht* (2005) 342.

¹⁸ Siehe etwa EuGH 23.10.1974, Rs 17/74, *Transocean Marine Paint*, Slg 1974, 1063, Rn 15 im Zusammenhang mit dem Anhörungsverfahren im Kartellrecht, welches allerdings nach Auffassung des Gerichtshofs aufgrund seiner Rechtsnatur und des Zwecks Anwendungsfall eines allgemeinen Grundsatzes ist.

Steuern ist die Amtshilferichtlinie¹⁹ anwendbar. Die AHRL sieht zwar selbst keine Rechtsschutzmöglichkeiten vor, regelt aber in Art 7 Abs 1 den Schutz vertraulicher Informationen. Des Weiteren dürfen Auskünfte nur für bestimmte Zwecke verwendet werden. Nach Art 8 Abs 2 AHRL darf die Auskunftsübermittlung überdies verweigert werden, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses führen würde. Man könnte also in Betracht ziehen, dass die AHRL die Mitgliedstaaten nicht nur zur Geheimhaltung und zweckentsprechenden Verwendung der Auskünfte verpflichtet, sondern auch das Interesse Privater daran schützt, dass die Behörde vertrauliche Informationen geheim hält und diese nicht missbräuchlich verwendet. Die Geheimhaltungspflicht der AHRL könnte deshalb im Zusammenwirken mit den allgemeinen unionsrechtlichen Rechtsgrundsätzen ein Anhörungsrecht des vom Auskunftsverkehr Betroffenen erfordern.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Adressat einer *belastenden* Entscheidung in die Lage zu versetzen, seinen Standpunkt in sachdienlicher Weise vorzutragen.²⁰ Fraglich ist, ob eine Amtshilfeleistung oder die Stellung eines Amtshilfeersuchens als „belastende“ Entscheidung qualifiziert. Dies ist nicht der Fall, wenn der dadurch erlittene Rechtsnachteil im Rahmen eines Hauptverfahrens ausgeglichen werden kann. Abgesehen davon, dass bei der Amtshilfeleistung typischerweise im Inland keine abschließende Entscheidung ergeht, kann der Informationsaustausch nicht mehr rückgängig gemacht werden. Insofern ist die Amtshilfeleistung belastend. Nicht einmal im Falle eines Amtshilfeersuchens ergeht im ersuchenden Staat zwangsläufig eine abschließende Entscheidung. Aber selbst wenn eine solche ergeht, reicht es nicht aus, wenn der Betroffene seine Einwände gegen die Zulässigkeit der Amtshilfe im Hauptverfahren vorbringen kann. Die ausländische Finanzbehörde erlangt nämlich auch im Zuge eines ausgehenden Ersuchens Einblick in die Verhältnisse des Betroffenen. Dies lässt sich oft nicht vermeiden, da die ausländische Behörde in der Regel erst dann in der Lage ist, ein Auskunftsersuchen zu beantworten, wenn sie von bestimmten Sachverhalten informiert wird.²¹ Die Nichtverwertung der durch den Auskunftsverkehr erlangten Beweise im Rahmen des Hauptverfahrens ändert nichts daran, dass die Behörde Informationen in Bezug auf den Betroffenen preisgegeben hat. Aus unionsrechtlicher Sicht ist es also möglicherweise geboten, den vom Auskunftsverkehr Betroffenen bereits vor Weitergabe der Information anzuhören.²²

¹⁹ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (im Folgenden AHRL).

²⁰ Siehe EuGH 18.12.2008, Rs C-349/07, *Sopropé*, Slg 2008, I-10369, Rn 49.

²¹ Vgl *Baranowski*, Internationale Steuerauskunft aus rechtsstaatlicher Sicht, DStZ 1975, 296 (298 ff) und *Werra*, Die Grenzen der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen, BB 1988, 1160 (1163).

²² So im Ergebnis auch *Wettner*, Amtshilfe 341, der annimmt, dass die Verfahrensrechte bereits im Vorfeld der Informationsübermittlungen anzuwenden sind, „wenn die im Rahmen des Amtshilfeverfahrens vorzunehmenden Maßnahmen *irreparable Belastungen* erzeugen“. Er beruft sich dabei jedoch auf das EuGH-Urteil vom 21.9.1989, verbundene Rs 46/87 und 227/88, *Hoechst*, Slg 1989, 2859, Rn 15. Der EuGH interpretiert an dieser Stelle allerdings nicht den allgemeinen Rechtsgrundsatz, sondern die VO Nr 17 des Rates, wo die Anhörung spezifisch für den Bereich des Wettbewerbsrechts eine detaillierte Regelung erfahren hat. Es ist zweifelhaft, ob sich die im Urteil *Hoechst* getroffenen Aussagen voll und ganz auf einen Fall wie den vorliegenden übertragen lassen.

Das rechtliche Gehör wird allerdings nur innerhalb bestimmter Grenzen zu gewährleisten sein.²³ So war auch Generalanwalt *Warner* in seinen Schlussanträgen in der Rs 136/79, *National Panasonic* der Ansicht, dass „die Regel, dass eine Person, deren Rechte durch eine Verwaltungsentscheidung beeinträchtigt werden können, von der betreffenden Behörde zu hören ist, nicht ausnahmslos [gilt]“. Seines Erachtens muss eine Ausnahme etwa dann vorliegen, „wenn der Zweck der Entscheidung – auch nur möglicherweise – vereitelt würde [...]“²⁴. Ohne Zweifel muss der Anspruch auf rechtliches Gehör mit den Erfordernissen einer leistungsfähigen Verwaltung vereinbar sein.²⁵

2.2. Abkommensrechtliche Amtshilfe

Art 26 OECD-MA alleine kann keine Antwort darauf geben, ob ein Rechtsanspruch des vom Auskunftsverkehr Betroffenen auf Anhörung besteht, bevor die Information ausgetauscht wird. Aus der DBA-Norm ergibt sich lediglich die Verpflichtung der Behörde zu einem bestimmten Verwaltungshandeln.²⁶ So hat der OECD-Steuerausschuss im Kommentar zum Musterabkommen auch klargestellt, dass der vom Auskunftsverkehr betroffene Steuerpflichtige die Verletzung der Geheimhaltungsbestimmungen nicht geltend machen kann.²⁷ Damit ist aber nicht ausgeschlossen, dass dem Einzelnen nach der Rechtsordnung eines Vertragsstaates aus Art 26 OECD-MA subjektive Rechte erwachsen können. Ob und auf welche Weise sich ein Betroffener gegen den

²³ Vgl *Koch*, Die EG-Richtlinie zur internationalen Rechts- und Amtshilfe und ihre Auswirkungen im internationalen Recht, DStZ 1979, 4 (8); Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht II (1988) 1279 ff.

²⁴ Vgl zB Generalanwalt *Warner*, Schlussanträge vom 30.4.1980, zu Rs 136/79, *National Panasonic*, Slg 1980, 2061 (2068) im Zusammenhang mit den Ermittlungsbefugnissen der Kommission im Kartellverfahren. Der Gedanke erscheint allerdings verallgemeinerbar, da sich die Ausführungen des Generalanwalts nicht auf das in der betreffenden VO vorgesehene Anhörungsrecht beziehen, sondern auf ein Anhörungsrecht, das „auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage“ besteht.

²⁵ Resolution 77/31 on the Protection of the Individual in Relation to Acts of Administrative Authorities, 28.9.1977, Ministerrat: „If, for instance, the taking of the administrative act cannot be delayed, the person concerned need not be heard. The same applies whenever it is for other pertinent reasons impossible or impracticable to hear him. Hearing the person concerned might in certain cases unduly slow down the administrative procedure, and it is in the public interest that the administration proceed[s] with appropriate expediency.“

²⁶ Nach *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art 26 Rz 22, 26 und 117 und *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, 187. Lfg (2005) § 117 Anm 130a begründen manche DBA auch abkommensrechtlich einen echten eigenen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Nichtweitergabe seines Geheimnisses. Im Gegensatz zu Art 26 Abs 3 lit c OECD-MA schließen diese DBA wirtschaftliche Geheimnisse vom Informationsaustausch unter allen Umständen aus (vgl etwa Art 23 Z 5 DBA Deutschland–Luxemburg: „Mitteilungen, die ein gewerbliches oder berufliches Geheimnis offenbaren würden, dürfen nicht gegeben werden.“).

²⁷ Vgl OECD-Kommentar zum MA Art 26 Rz 19.

Informationsaustausch zur Wehr setzen kann, hängt also von den innerstaatlichen Regelungen ab.²⁸

In Österreich ist eine Person als Verfahrenspartei anzuerkennen, wenn die Rechtsordnung sie als „berechtigt“ qualifiziert.²⁹ Dies führt zur Frage, ob aufgrund von Art 26 OECD-MA, der als unmittelbar anwendbare Rechtsvorschrift Bestandteil der nationalen Rechtsordnung ist,³⁰ behauptet werden kann, der vom Auskunftsverkehr Betroffene habe einen Anspruch darauf, dass sich die Staaten im Sinne der gegenseitig eingeräumten Verpflichtungen verhalten. Dies ist nach der österreichischen Rechtsordnung zunächst davon abhängig, ob Art 26 OECD-MA nur den Schutz der Allgemeinheit oder auch den des Einzelnen bezweckt.³¹ Art 26 OECD-MA wurde zweifellos geschaffen, um Maßnahmen zu ermöglichen, die das Besteuerungsverfahren in einem Vertragsstaat verbessern und gleichzeitig missbräuchliche Gestaltungen hintanzuhalten und aufzudecken.³² Diese Orientierung auf die Sphäre der Allgemeinheit schließt aber das Abstellen auf Individualinteressen nicht aus.³³ Art 26 OECD-MA enthält sogar mehrere Anhaltspunkte, die dafür sprechen, dass die Bestimmung nicht nur öffentlichen Interessen dient, sondern auch den Schutz von Individualinteressen bezweckt: Nach Art 26 Abs 2 OECD-MA sind etwa alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, geheim zu halten und nur bestimmten Personen oder Behörden zugänglich zu machen. Die Informationen sind nur für bestimmte Zwecke zu verwenden. Außerdem kann ein Vertragsstaat nach Art 26 Abs 3 lit c OECD-MA nicht verpflichtet werden, Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben.³⁴ Daraus verdeutlicht sich, dass Art 26 OECD-MA unter anderem auch dazu bestimmt ist, dem Individualinteresse auf Geheimnisschutz zu dienen.³⁵

Die Parteienrechte werden schlagend, wenn der Anwendungsbereich einer solchen Norm, in der es eher um den Schutz individueller Rechtspositionen geht, be-

²⁸ Vgl *Lang*, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „Verständigungsverfahrens“, JBl 1989, 365 (369); *Prats*, Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention, Bulletin for International Fiscal Documentation 1999, 541 (547); *Calderón*, Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations, Intertax 2000, 462 (466); *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵, Art 26 Rz 26 und den Hinweis im OECD-Kommentar zum MA Art 26 Rz 14.1, dass „das Recht einiger Länder [...] Verfahren zur Unterrichtung [...] des Steuerpflichtigen [vorsieht], gegen den sich die Ermittlung richtet, bevor die Information erteilt wird“.

²⁹ *Mayer*, Der Parteibegriff im allgemeinen Verwaltungsverfahren, ZfV 1977, 485 (488).

³⁰ Vgl dazu *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 21 ff.

³¹ VwGH 26.11.1974, VwSlg 8713 A.

³² So auch *Adonnino*, Der Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen verschiedener Staaten, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg) Festschrift Beusch (1993) 25 (27).

³³ *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (1986) 506 ff.

³⁴ Siehe dazu im Detail *Gruber/Pistone*, Verweigerung des Informationsaustausches, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe in Steuersachen 73.

³⁵ Auch die Tatsache, dass es sich bei Art 26 Abs 3 lit c OECD-MA um eine Ermessensnorm handelt, schließt die Existenz subjektiver Rechte nicht aus (dazu *Mayer*, ZfV 1977, 485 [487]).

rührt ist. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Gefahr besteht, dass ein Geschäftsgeheimnis preisgegeben wird. Je mehr ein Sachverhalt also in die von Art 26 OECD-MA geschützten Rechtspositionen eingreift, desto eher wird man davon ausgehen können, dass dem vom Auskunftsverkehr Betroffenen Parteistellung im Amtshilfeverfahren einzuräumen ist. Es sind aber auch Konstellationen vorstellbar, in denen die Absicht des Art 26 OECD-MA, Steuern ordnungsgemäß festzusetzen, die Berücksichtigung berührter Individualinteressen nicht erlaubt: Die vorherige Inkenntnissetzung vom bevorstehenden Informationsaustausch vereitelt beispielsweise den Zweck des Informationsaustauschs, wenn man davon ausgehen kann, dass der vom Auskunftsverkehr Betroffene erhebliche Unterlagen vernichtet oder verheimlicht.³⁶ In solchen Fällen muss davon abgesehen werden, den Betroffenen Parteienrechte einzuräumen.³⁷ Der Kommentar zum OECD-MA führt dazu aus, dass „Unterrichtungsverfahren zB Ausnahmen von der vorherigen Unterrichtung vorsehen [sollten], wenn die Unterrichtung die Erfolgsaussicht der vom ersuchenden Staat durchgeführten Ermittlung wahrscheinlich untergraben würde“. Ebenso wird von einer Anhörung abzusehen sein, wenn der bevorstehende Informationsaustausch besonders eilbedürftig ist, sodass ein Unterrichtsverfahren unter den besonderen Umständen des Ersuchens die Bemühungen des ersuchenden Staates zunichtemachen würde.³⁸ Eilbedürftigkeit liegt vor, wenn durch eine Anhörung des Betroffenen „selbst bei Gewährung kürzester Anhörungsfristen“ ein Zeitverlust eintreten würde, der höchstwahrscheinlich ein zeitgerechtes Handeln der Finanzbehörde verhindern würde, zum Beispiel, weil die Gefahr besteht, dass sich der Betroffene ins Ausland absetzt.³⁹ Es kann hingegen nicht darauf ankommen, die Steuer möglichst schnell festsetzen und erheben zu wollen.

Hat der Betroffene dem Informationsaustausch zugestimmt oder erfolgt der Informationsaustausch sogar auf Antrag des Betroffenen, ist das Anhörungsrecht ein funktionsloser Formalismus.⁴⁰ Es ist auch kein Anhörungsrecht zu gewähren, wenn es objektiv unmöglich oder praktisch undurchführbar ist, die Rechte des Betroffenen ordnungsgemäß zu wahren, weil etwa sein Aufenthaltsort unbekannt oder der Betroffene sonst nicht erreichbar ist, nicht rechtzeitig ein Vertreter bestellt werden kann und die Behörde die Information besonders dringend braucht. Ohne Berücksichtigung subjektiver Interessen müsste der Informationsaustausch

³⁶ Vgl für den Anwendungsbereich des Unionsrechts Generalanwalt *Warner*, Schlussanträge vom 30.4.1980, zu Rs 136/79, *National Panasonic*, Slg 1980, 2061 (2068); siehe auch *Baranowski*, DStZ 1975, 296 (300).

³⁷ Vgl *Wessely*, Eckpunkte der Parteistellung (2008) 161 f.

³⁸ Vgl auch den Hinweis im OECD-Kommentar zum MA Art 26 Rz 14.1, dass die Anhörung den wirkungsvollen Informationsaustausch nicht unangemessen verzögern soll; *Schworchert*, Rechtliches Gehör und Amtshilfe innerhalb der EU, RIW 1991, 843 (845) und *Schaumburg/Schlossmacher*, Article 26 of the OECD Model in Light of the Right of Informational Self-Determination, Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, 522 (527).

³⁹ Vgl *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, 206. Lfg (2010) § 91 Rz 150 im Zusammenhang mit den Ausnahmen von der Anhörungspflicht nach der deutschen Abgabenordnung.

⁴⁰ *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht II 1285.

auch erfolgen können, wenn die Rechte des Einzelnen offensichtlich nur unwesentlich beeinträchtigt werden können. Dann sind gewisse Belastungen wegen des schwerer wiegenden öffentlichen Interesses in Kauf zu nehmen.⁴¹ Die Berücksichtigung von Individualinteressen könnte aber auch dann ausgeschlossen sein, wenn verwaltungsökonomische Erwägungen dagegen sprechen. Vorstellbar ist etwa, dass eine Unterlage, die Gegenstand des Informationsaustausches sein soll, in die Rechte einer größeren Anzahl von Steuerpflichtigen eingreift. Bei der Entscheidung über ein Anhörungsrecht ist zu berücksichtigen, inwieweit dies die Behörden erheblich belasten und unangemessene Verzögerungen des Verfahrens hervorrufen könnte. Eine Amtshilfemaßnahme, die ohne Anhörung getroffen wird, ist jedenfalls auf ein notwendiges Ausmaß zu beschränken.

Wenn dem vom Auskunftsverkehr Betroffenen im konkreten Fall ein Anhörungsrecht zu gewähren ist, weil erwartet wird, dass die Erteilung der Information seine subjektiven Interessen beeinträchtigt, dann ist er vom bevorstehenden Auskunftsverkehr zu unterrichten. Nur dadurch wird der Betroffene in die Lage versetzt, sein Recht auf Anhörung wirksam einzusetzen. Eine nachträgliche Entscheidung über die Zulässigkeit des Informationsaustauschs kann die durch die Weitergabe der Information verursachte Beeinträchtigung nicht mehr ausgleichen.⁴² Abgesehen davon ist der vom Auskunftsverkehr Betroffene im auskunftserteilenden Staat nicht zwangsläufig abgabepflichtig, sodass oftmals gar keine abschließende Entscheidung ergeht, in der über die Rechtmäßigkeit des Informationsaustausches abgesprochen werden könnte.

2.3. Rechtsfolgen

Die Bedeutung eines Anhörungsrechts ist insofern zu relativieren, als sie dem vom Auskunftsverkehr Betroffenen keinen umfassenden Rechtsschutz vermittelt, wenn ihm letztlich kein verfahrensrechtliches Mittel zur Seite steht, um sich gegen den Informationsaustausch zur Wehr zu setzen.⁴³ An diesen Gedanken knüpft die Frage an, ob der vom Auskunftsverkehr Betroffene einen Feststellungsbescheid erwirken kann, worin darüber abgesprochen wird, ob der Informationsaustausch zulässig ist oder nicht.⁴⁴ Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung ist die Erlassung

⁴¹ Zur Unmöglichkeit der Gewährung von Parteiengehör und zu den unwesentlichen Eingriffen vgl für den Anwendungsbereich des Unionsrechts *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht II 1283 f mwN.

⁴² Siehe dazu bereits unter 2.1.

⁴³ So auch *Urtz*, Steuergeheimnis 348.

⁴⁴ Der VwGH hat in seinem Erk vom 30.5.1978, 594/78 die Möglichkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheids ausgeschlossen, da dem Einzelnen aus der Auskunftsklausel kein subjektives Recht erwachse. Die Frage, ob ein Feststellungsbescheid im öffentlichen Interesse liegt oder notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung ist, hat sich daher für den VwGH gar nicht gestellt. Die Beschwerde richtete sich gegen einen Bescheid, in dem die für die Auskunftserteilung zuständige Behörde festgestellt hat, dass der Informationsaustausch zulässig ist. Offenkundig ist die belangte Behörde damals von der Zulässigkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheids über die Voraussetzungen des grenzüberschreitenden Informationsaustausches ausgegangen (vgl *Urtz*, Steuergeheimnis 349).

eines Feststellungsbescheides nur dann möglich, wenn sie im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist. Besteht keine gesetzliche Regelung, kann die Behörde einen Feststellungsbescheid erlassen, wenn dies im öffentlichen Interesse liegt.⁴⁵ Die Erlassung eines Feststellungsbescheids über die Zulässigkeit des Informationsaustauschs liegt insofern im öffentlichen Interesse, als der bescheidmäßige Abspruch auch dazu dient, Amtshaftungsansprüchen vorzubeugen.⁴⁶ Die Behörde hat daher die Möglichkeit, amtswegig einen Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Informationsaustausch zu erlassen, um sich haftungsrechtlich abzusichern.

Der Betroffene kann die Erlassung eines Feststellungsbescheids erwirken, wenn sie in seinem Interesse liegt, weil sie für ihn ein notwendiges Mittel zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung ist.⁴⁷ Die Erlassung eines Feststellungsbescheids ist notwendig, wenn die betreffende Rechtsfrage – hier die Zulässigkeit des Informationsaustauschs – nicht in einem anderen Verfahren geklärt werden kann oder wenn ein solches Verfahren nicht zumutbar ist.⁴⁸ Da im Amtshilfeverfahren typischerweise keine abschließende Entscheidung ergeht, kann die Frage nach der Zulässigkeit des Informationsaustauschs nicht in jedem Fall in einem nachgelagerten Verfahren geklärt werden. Wenn tatsächlich eine abschließende Entscheidung ergeht, dann ist es dem vom Auskunftsverkehr Betroffenen nicht zumutbar, den Ausgang des Hauptverfahrens abzuwarten. Er setzt sich bei ungeklärter Rechtslage der Gefahr aus, dass eine Information weitergegeben wird, obwohl der Informationsaustausch möglicherweise rechtswidrig ist.

Zweifel können allerdings aufkommen, inwieweit die Erlassung eines Feststellungsbescheids eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung ermöglicht. Dafür muss dem Feststellungsbescheid im konkreten Fall die Eignung zukommen, ein Recht oder Rechtsverhältnis für die Zukunft klarzustellen und dadurch eine Rechtsgefährdung des Antragstellers zu beseitigen. Der Feststellungsbescheid stellt zwar für die Zukunft klar, ob der Informationsaustausch zulässig ist oder nicht. Dadurch lässt sich aber eine Rechtsgefährdung nicht ausschalten, da die Erteilung der Auskunft im Prinzip sofort nach Feststellung der Rechtmäßigkeit erfolgen kann.

⁴⁵ Zum Begriff des „öffentlichen Interesses“ siehe insbesondere *Antoniolli/Koja*, Verwaltungsrecht² 508.

⁴⁶ Vgl *Urtz*, Amtshilfe-Verordnung erhöht den Rechtsschutz, SWI 2002, 225 (225); *Ritter*, Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, DStZ 1974, 267 (275); *Grigg*, Amtshilfeverschwiegenheit – Schutz der Parteien – Amtshaftung, ZfV 1982, 13 (20 f).

⁴⁷ VfGH 9.10.1969, B 51/69; 3.3.1971, B 175/70; 10.6.1977, B 425/76. Zur Judikatur des VfGH im Einzelnen *Funk*, Die Judikatur des VfGH zum Feststellungsbescheid, ÖJZ 1972, 33. Siehe auch VwGH 30.6.1970, 1743/69; 24.5.1972, 2222/70; 28.6.1979, 787 und 3527/78; 18.9.2000, 2000/17/0011; 22.3.2001, 2001/07/0041; 30.5.2006, 2003/12/0102.

⁴⁸ VwGH 1.7.1993, 90/17/0116 und 29.3.1993, 91/10/0039. Vgl dazu auch *Stoll*, BAO II 1958; *Hengstschläger*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁴ (2009) Rz 425. *Thienel/Schulev-Steindl*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁵ (2009) 212 f; *Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁸ (2003) Rn 406 f.

3. Rechtsschutz nach dem Amtshilfe-Durchführungsgesetz

3.1. Antrag auf bescheidmäßige Feststellung

Der österreichische Gesetzgeber hat einige hier aufgezeigten Rechtsschutzdefizite, die sich jedenfalls der Verwaltungspraxis zufolge ergeben, behoben und mit dem Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG) Regelungen geschaffen, die dem Steuerpflichtigen geeigneten Rechtsschutz bieten sollen.⁴⁹ Allerdings sind die vom Gesetzgeber erlassenen Regelungen nicht auf unionsrechtlichen oder abkommensrechtlichen Informationsaustausch in Steuersachen generell anzuwenden, sondern nur für Fälle, in denen es um die „Beschaffung von Bankauskünften bei ausländischen Auskunftsersuchen“ geht. Dabei handelt es sich um Konstellationen, in denen in der Vergangenheit meist gar kein Informationsaustausch zulässig war. Erst unter dem politischen Druck der OECD war Österreich bereit, seinen Vorbehalt zum OECD-Musterabkommen zurückzunehmen und zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen zu ändern, sodass nunmehr im Verhältnis zu einigen Staaten Informationsaustausch auch dann zulässig ist, wenn das Bankgeheimnis greift. Durch diese Form des besonderen Rechtsschutzes sollten die Durchbrechungen des Bankgeheimnisses den davon Betroffenen erträglicher gemacht werden.

Im Falle eines ausländischen Amtshilfeersuchens ist gemäß § 2 Abs 3 ADG „von der für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens in Österreich zuständigen Behörde vor Veranlassung der erforderlichen Erhebungsmaßnahmen unverzüglich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe gemäß den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, des Doppelbesteuerungsabkommens, des völkerrechtlichen Vertrages oder der sonstigen innerstaatlichen oder im Verhältnis zu einem ausländischen Gebiet anzuwendenden Rechtsgrundlage vorliegen“. Fragen in diesem Zusammenhang sind zunächst mit der „um Amtshilfe ersuchenden zuständigen ausländischen Behörde abzuklären“. Das Kreditinstitut, von dem die Erteilung der Informationen verlangt wird, die unter das Bankgeheimnis fallen, ist verpflichtet, diese Informationen zu erteilen sowie die Urkunden und Unterlagen einsehen zu lassen und herauszugeben. Die zuständige Behörde hat die Erteilung dieser Informationen unter Setzung einer angemessenen Frist, aber erst nach dem in § 4 Abs 3 ADG genannten Zeitpunkt zu verlangen. Diesem Verlangen hat nach § 4 Abs 1 ADG noch die Verständigung der vom ausländischen Amtshilfeersuchen betroffenen Personen voranzugehen. Auf Antrag dieser Person ist gemäß § 4 Abs 2 ADG durch Bescheid „über das Vorliegen der gemäß § 2 Abs 3 für die Durchbrechung des Bankgeheimnisses maßgeblichen Voraussetzungen abzusprechen“. Dieser Antrag kann bis zum Ablauf einer Frist von zwei Wochen nach Verständigung der betroffenen Person gestellt werden. Danach ist dem ausländischen Amtshilfeersuchen unverzüglich zu entsprechen. Nutzt die betroffene Person aber die Möglichkeit, einen Antrag auf bescheidmäßige Feststellung zu stellen, kann die Behörde die Informationen erst nach Ablauf einer Frist von sechs Wochen nach Zustellung des Bescheids vom Kreditinstitut verlan-

⁴⁹ BGBl I 2009/102.

gen. Im Falle der Einbringung einer Beschwerde gegen diesen Bescheid an den VfGH oder den VwGH verlängert sich, sofern in dieser Beschwerde die Zuerkennung von aufschiebender Wirkung beantragt wurde, diese Frist auf Antrag des Beschwerdeführers bis zur Entscheidung des VfGH oder des VwGH über die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung. Erst wenn das Höchstgericht diesem Antrag nicht entspricht oder stattdessen die für den Steuerpflichtigen negative Sachentscheidung erlässt, kann die Behörde vom Kreditinstitut die Unterlagen verlangen.

Die gerade besprochenen Regelungen werfen eine Reihe von Auslegungsfragen auf: Zunächst hat die Verständigung der betroffenen Personen nach „erfolgter Prüfung gemäß § 2 Abs 3“ zu erfolgen. Diese Voraussetzung nach § 4 Abs 1 ADG wird jedenfalls erfüllt sein, wenn die Behörde auf Grund der Prüfung beabsichtigt, dem ausländischen Amtshilfeersuchen nachzukommen. Fraglich ist aber, was zu geschehen hat, wenn die Behörde bereits bei Prüfung des Amtshilfeersuchens feststellt, dass die Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe nicht gegeben sind. Der Wortlaut der Regelung des § 4 Abs 1 ADG sieht auch für diesen Fall die Verständigung der betroffenen Personen vor. Dem Sinn und Zweck des Gesetzes dürfte diese Vorgangsweise ebenfalls entsprechen: Für die betroffenen Personen kann es von Bedeutung sein, darüber Bescheid zu wissen, dass im Ausland Ermittlungen angestellt werden, die sie betreffen. Vor allem aber können die Personen selbst daran interessiert sein, dass die österreichische Behörde dem ausländischen Amtshilfeersuchen entspricht. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn die betroffenen Personen dies als Weg sehen, damit das Verfahren im Ausland, von dem sie berührt sind, dort möglichst rasch beendet wird. Die betroffenen Personen können an der Übermittlung durch die Behörde deshalb interessiert sein, da die Glaubwürdigkeit der erteilten Information durch die behördliche Übermittlung steigt. Nur im Falle ihrer Verständigung hat die betroffene Person die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid zu erwirken, und kann auf diese Weise versuchen, die Erteilung der Amtshilfe im Rechtsweg durchzusetzen, wenn sie der Überzeugung ist, dass die Voraussetzungen dafür – entgegen der Einschätzung der Behörde – gegeben sind.

Das Gesetz sieht weiter vor, dass der Antrag auf Erlassung eines Bescheids „begründet“ zu erfolgen hat. Im ursprünglichen Entwurf war diese zusätzliche Voraussetzung der Begründung noch nicht vorgesehen.⁵⁰ Hier könnte zunächst zweifelhaft sein, worin der Sinn für die geforderte Begründung liegt: Naheliegend ist es, dass eine betroffene Person den Feststellungsbescheid beantragt, um in diesem Verfahren die Argumente der Behörde, warum sie von der Zulässigkeit oder der Unzulässigkeit des ausländischen Amtshilfeersuchens ausgeht, zu erfahren, um sich dann in weiterer Folge entweder davon überzeugen zu lassen oder aber ein Rechtsmittel zu ergreifen. Eine Begründung macht jedenfalls dann Sinn, wenn die betroffene Person dadurch zum Ausdruck bringt, dass sie die Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe entweder als nicht gegeben oder eben als gegeben erachtet. Die Kenntnis der Interessenlage und allfällige Argumente, warum die be-

⁵⁰ 681/A XXIV. GP.

troffene Person von der Zulässigkeit oder der Unzulässigkeit der Erteilung der Amtshilfe ausgeht, können für die Behörde hilfreich sein, wenn es darum geht, welche Schwerpunkte sie bei der Begründung des – innerhalb kurzer Zeit zu erlassenden – Feststellungsbescheids setzen soll. Insoweit wird von der betroffenen Person verlangt werden können, dass sie in ihrem Antrag bereits zum Ausdruck bringt, ob sie zunächst selbst davon ausgeht, dass die Voraussetzungen für die Erteilung der Auskunft gegeben oder nicht gegeben sind, oder ob sie dem ausländischen Amtshilfeersuchen derzeit noch neutral gegenübersteht. Wenn die betroffene Person aber keine explizite Begründung angibt, wird dies wohl kein Grund sein, den Antrag zurück- oder abzuweisen.⁵¹ Dieser Fall ist jener Begründung gleichzusetzen, in welcher die betroffene Person zum Ausdruck bringt, dass sie dem Anliegen neutral gegenübersteht.

3.2. Wirkungen des Antrags auf Bescheiderlassung

Wenn man einen Antrag auf Erlassung eines Bescheids stellt, verlängert sich die Frist, innerhalb derer keine Auskunftserteilung an die ausländische Behörde vorgenommen werden kann, auf den Zeitraum bis nach Ablauf einer Frist von sechs Wochen nach Zustellung des Bescheids. Die gesamte Frist kann daher eine erhebliche Dauer aufweisen:⁵² Zum einen beginnt die zweiwöchige Frist erst nach Verständigung der Person, und auch hier kann es dauern, bis die Behörde das ausländische Auskunftersuchen nach seinem Einlangen zunächst selbst geprüft hat, um dann die betroffenen Personen zu verständigen. Zum anderen beginnt die sechswöchige Frist ja nicht gleich mit Ablauf der zweiwöchigen Frist, sondern erst mit Zustellung des Bescheids. Dazwischen liegt noch der Zeitraum, in dem die Behörde allenfalls ein weiteres Ermittlungsverfahren führt, die Bescheidbegründung erarbeitet und den Bescheid schließlich zustellt.

Die sechswöchige Frist ist offenbar in Anlehnung an die Frist des § 26 VwGG und des § 82 VfGG vorgesehen worden. Nach diesen Regelungen beträgt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde sechs Wochen. Daher werden für den Fristenlauf die dort vorgesehenen Regelungen entsprechend gelten. Fraglich ist dies allerdings im Hinblick auf die Sonderregelung des § 26 Abs 3 VwGG über die Verfahrenshilfe. Die Formulierung der sechswöchigen Frist in § 4 Abs 3 ADG erscheint so starr, dass für § 26 Abs 3 VwGG kein Platz bleibt. Dieser Systembruch ist offenbar hinzunehmen. Offenbar wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass durch einen Antrag auf Verfahrenshilfe die Erteilung der Amtshilfe nicht weiter verzögert werden kann.

Zu überlegen ist weiters, was passiert, wenn der Bescheidadressat der Behörde bereits früher mitteilt, dass keine Beschwerde erhoben wird oder er auf die Stel-

⁵¹ Anders *Vondrak/Gruber*, in *Laurer et al* (Hrsg) Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG (2010) § 4 Rz 11.

⁵² Vgl dazu *Staringer/Günther*, Bankgeheimnis und Internationale Amtshilfe in Steuersachen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe (201) 230 f; vgl *Bergmann*, Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationalen Amtshilfe auch bei Bankdaten, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg) Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 111 (130).

lung eines Antrags nach § 4 Abs 3 letzter Satz ADG gegenüber der Behörde verzichtet. Hier stellt sich die Frage, ob die Behörde dann schon vor Ablauf der sechswöchigen Frist an das Kreditinstitut herantreten kann. Derartige Verzichte sind in der BAO in manchen Konstellationen ausdrücklich vorgesehen, wie zB in § 255 Abs 1 oder § 276 Abs 4, 2. Satz BAO. Nach herrschender Ansicht kann aber ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage ein Verzicht auf ein Recht nicht abgegeben werden.⁵³ Dies spricht dafür, dass die sechswöchige Frist jedenfalls abgewartet werden muss.

Die Regelung des § 4 Abs 3 ADG geht offenbar davon aus, dass die dort vorgesehenen Rechtsfolgen nur dann greifen, wenn die aufschiebende Wirkung bereits in der höchstgerichtlichen Beschwerde selbst beantragt wurde. Dies spricht dafür, dass die Behörde die Erteilung von Informationen vom Kreditinstitut bereits vor Ablauf der sechswöchigen Frist verlangen kann, wenn die betroffene Person in der höchstgerichtlichen Beschwerde keine aufschiebende Wirkung beantragt hat.⁵⁴ In diesem Fall hat die betroffene Person durch Verzicht auf die Beantragung der aufschiebenden Wirkung zum Ausdruck gebracht, dass sie die Vorgangsweise der Behörde zwar als rechtswidrig ansieht, aber keine Maßnahme ergreift, um die Behörde daran zu hindern, die Information vom Kreditinstitut zu verlangen und der ausländischen Behörde zu erteilen. Die Kopie der Beschwerde ist zeitgleich mit der Einbringung der Beschwerde beim Höchstgericht an die zuständige Behörde zu richten. Dies scheint vorauszusetzen, dass der Antrag auf aufschiebende Wirkung dem Konzept des § 4 Abs 3 ADG zufolge in der Beschwerde selbst zu stellen ist. Ein später gestellter Antrag auf aufschiebende Wirkung an das Höchstgericht würde die Behörde nämlich ohnehin nicht verpflichten, weiterhin „zuzuwarten“.⁵⁵ Aus diesem Blickwinkel besteht keine Notwendigkeit, den Ablauf der sechswöchigen Frist abzuwarten.

3.3. Bedeutung des Verweises auf die Regelungen über die aufschiebende Wirkung

In Fällen, die nicht vom ADG erfasst sind, ergibt sich die Möglichkeit der Beantragung von aufschiebender Wirkung bei Beschwerden gegen letztinstanzliche Bescheide bei einem der beiden Höchstgerichte durch die in § 30 VwGG und § 85 VfGG vorgesehenen Regelungen. Die Vorschriften des VwGG und des VfGG werden dann unmittelbar angewendet. Im Falle des ADG ergibt sich die aufschiebende Wirkung aber durch eine ausdrückliche Sonderregelung, die aber inhaltlich auf § 30 VwGG und § 85 VfGG verweist.

Diese Regelungstechnik findet ihre Erklärung darin, dass an der Vollzugstauglichkeit des Feststellungsbescheids erhebliche Zweifel bestehen könnten.

⁵³ Ritz, BAO-Kommentar⁴ (2011) § 255 Rz 2 unter Verweis auf *Kucsko-Stadlmayer*, Der Verzicht auf öffentliche Rechte, in *Schäffer/Berka/Stolzlechner/Werndl* (Hrsg) Staat – Verfassung – Verwaltung, Festschrift Koja (1998) 569.

⁵⁴ Anders *Vondrak/Gruber*, in *Laurer et al* (Hrsg) Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG § 4 Rz 24.

⁵⁵ So auch *Staringer/Günther*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe 231.

Die Rechtsprechung der Höchstgerichte ist in diesem Zusammenhang kasuistisch.⁵⁶ Bestünde keine Sonderregelung, wäre nicht ausgeschlossen, dass man im Wege der Interpretation zum Ergebnis kommt, dass der Feststellungsbescheid nicht vollzugstauglich und daher überhaupt keine Gewährung aufschiebender Wirkung möglich ist.⁵⁷ Durch den in § 4 Abs 3 ADG enthaltenen Verweis auf § 30 VwGG und § 85 VfGG hat der Gesetzgeber die Vollzugstauglichkeit des Feststellungsbescheids klargestellt oder gegebenenfalls fingiert. An der Möglichkeit der Gewährung aufschiebender Wirkung kann daher kein Zweifel bestehen.⁵⁸

Die Sonderregelung des § 4 Abs 3 ADG bewirkt auch, dass die rechtzeitige Stellung des Antrags auf aufschiebende Wirkung die Behörde zum Zuwarten zwingt. Diese Wirkung tritt aber nur dann ein, wenn der Beschwerdeführer nicht nur beim Höchstgericht die aufschiebende Wirkung beantragt, sondern bei der Behörde auch beantragt, mit der Erledigung des ausländischen Amtshilfeersuchens „zuzuwarten“. Der Behörde kommt dabei kein Spielraum zu, wenn die Formalvoraussetzungen – wie die „zeitgleiche“ Stellung des Antrags unter Anschluss einer Kopie der Beschwerde – erfüllt sind.⁵⁹ Die Sperrwirkung wird daher über die sechs Wochen nach Zustellung des Bescheids hinaus verlängert, und zwar bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das jeweilige Höchstgericht über den Antrag auf aufschiebende Wirkung entscheidet. Sofern die betroffene Person bei beiden Höchstgerichten Beschwerde erhebt und beide Beschwerden mit einem Antrag auf aufschiebende Wirkung verbindet, wird die Behörde so lange zuwarten müssen, bis beide Höchstgerichte über den Antrag negativ entschieden oder stattdessen gleich eine negative Sachentscheidung getroffen haben. Solange die Entscheidung eines der beiden Höchstgerichte über die aufschiebende Wirkung noch offen ist, ist weiter zuwarten.

Diese Konsequenz ist rechtspolitisch fragwürdig, wenn sie nicht sogar zu gleichheitsrechtlichen Bedenken führt: In anderen Rechtsgebieten sieht der Gesetzgeber nämlich keineswegs immer derart großzügige Rechtsschutzmöglichkeiten vor. Die bloße Stellung eines Antrags auf aufschiebende Wirkung hindert daher den Vollzug eines Bescheids im Regelfall nicht.⁶⁰ In Asylfällen kann es somit letztlich um Leben und Tod gehen, wenn die aufschiebende Wirkung vom Höchstgericht nicht gewährt wird, bevor der abzuschiebende Asylwerber mit dem

⁵⁶ Weiterführend *Vondrak/Gruber*, in *Laurer et al* (Hrsg) Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG § 4 Rz 28.

⁵⁷ Vgl *Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁸ (2003) Rz 406; *Thienel/Schulev-Steindl*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁵ (2009) 240. Zur Vollzugstauglichkeit des Bescheids als Voraussetzung für den Aufschub siehe *Urtz*, Die aufschiebende Wirkung im verfassungsgerichtlichen Verfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 47 (59 ff).

⁵⁸ Anders *Vondrak/Gruber*, in *Laurer et al* (Hrsg) Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG § 4 Rz 28 f.

⁵⁹ So auch *Vondrak/Gruber*, in *Laurer et al* (Hrsg) Bankwesengesetz, Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG § 4 Rz 32.

⁶⁰ *Staringer/Günther*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe 230 ff.

Flugzeug außer Landes gesetzt wird.⁶¹ Untersagt die Behörde die Fortführung des Geschäftsbetriebs eines Kreditinstituts (§ 70 Abs 2 BWG), kann der damit verbundene Reputationsschaden nicht wiedergutmachen sein, falls nicht ein Höchstgericht rechtzeitig vor Schalteröffnung die aufschiebende Wirkung gewährt. Eine viele Monate oder Jahre später erfolgte Aufhebung des Bescheids durch das Höchstgericht hilft dann nichts mehr. Daher stellt sich zumindest rechtspolitisch die Frage, wodurch es gerechtfertigt ist, die Durchbrechung des Bankgeheimnisses im Hinblick auf den Rechtsschutz im Vergleich zu grundrechtlich viel sensibleren Regelungsbereichen zu privilegieren.⁶²

§ 4 Abs 3 ADG wirft aber auch noch die Auslegungsfrage auf, ob diese Vorschrift gegenüber den entsprechenden Regelungen des VwGG und des VfGG auch insoweit speziell ist, als sie eine nachträgliche Stellung des Antrags auf aufschiebende Wirkung ausschließt. § 4 Abs 3 ADG könnte also so verstanden werden, dass ein Antrag auf aufschiebende Wirkung nur in der Beschwerde selbst gestellt werden kann, keinesfalls später. Die Regelungen des VwGG und des VfGG hatten derartige Restriktionen früher selbst vorgesehen. Der Ausschluss der Stellung eines Antrags auf aufschiebende Wirkung zu einem späteren Zeitpunkt wurde allerdings als verfassungswidrig angesehen.⁶³ In den Fällen, in denen sich die Situation des Beschwerdeführers ändert, wäre es unsachlich, die Stellung eines Antrags auf aufschiebende Wirkung zu einem späteren Zeitpunkt auszuschließen. Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, die Regelung des § 4 Abs 3 ADG nicht als abschließend zu verstehen, sondern – gestützt auf die Regelungen des VwGG und des VfGG selbst – auch zu einem späteren Zeitpunkt die Stellung eines Antrags auf aufschiebende Wirkung zuzulassen, solange das angerufene Höchstgericht noch nicht in der Sache selbst entschieden hat. Auch im Falle eines Amtshilfeersuchens kann sich die Situation nämlich erheblich ändern, wenn beispielsweise aus dem anderen Staat schwerwiegende Verstöße gegen das Steuergeheimnis bekannt werden oder grundlegende politische Änderungen erfolgt sind, die die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person im Falle der Auskunftserteilung um ihre Gesundheit oder gar ihr Leben fürchten lassen. Die spätere Stellung des Antrags wird umso mehr zulässig sein, als die betroffene Person es nicht mehr in der Hand hat, durch spätere Stellung eines Antrags eine Verzögerung der Erledigung des Amtshilfeersuchens zu bewirken. Die spätere Stellung eines Antrags auf aufschiebende Wirkung führt nämlich nicht mehr zur „Sperrwirkung“, sodass die Behörde nicht gehindert ist, vom Kreditinstitut die Information zu verlangen und gegebenenfalls an die ausländische Behörde weiterzuleiten. Der Steuerpflichtige

⁶¹ Vgl. *Huber/Öllinger/Steiner-Pauls*, Asylrecht (2004) 170; siehe auch *Muzak*, Die Einschränkungen des faktischen Abschiebeschutzes im Asylverfahren, *migralex* 2010, 2 (5) unter Verweis auf EGMR 11.7.2000, *Jabari*, ÖJZ 2002, 37 und 15.11.1996, *Chahal*, ÖJZ 1997, 632: „[...] eine Abschiebung vor Verfahrensabschluss [macht] die Rechte des Asylwerbers zu rein theoretischen illusorischen [...]. Dass solche gerade im Schutzbereich des Art 3 MRK, wo es um irreversible Eingriffe in fundamentale Rechte geht, nicht ausreichen, hat der EGMR aber wiederholt betont.“

⁶² Ebenso *Staringer/Günther*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Internationale Amtshilfe 233.

⁶³ VfGH 25.3.1977, G 33/76.

kann in der Praxis nur dann von einer positiven Entscheidung des Höchstgerichts über den späteren Antrag auf aufschiebende Wirkung profitieren, wenn diese Entscheidung noch vor Erteilung der Information durch das Kreditinstitut oder zumindest vor Weiterleitung an die ausländische Behörde erfolgt. Der Steuerpflichtige ist damit in einer ähnlichen Position wie andere Beschwerdeführer außerhalb des Anwendungsbereichs des ADG, die einen Antrag auf aufschiebende Wirkung stellen.⁶⁴

4. Zusammenfassung

Die österreichische Rechtslage stellt sich somit im Falle des Informationsaustausches als widersprüchlich dar: Einerseits stehen die Verwaltungspraxis und auch die Rechtsprechung der Gewährung von Rechtsschutz vor Erteilung des Informationsaustauschs äußerst zurückhaltend gegenüber. Der VwGH konnte sich bisher nicht entschließen, ein subjektives Recht des Steuerpflichtigen anzunehmen, vor Erteilung des Informationsaustauschs angehört zu werden. Die Finanzverwaltung hat sich von der an dieser Entscheidung geübten Kritik im Schrifttum bisher nicht überzeugen lassen. Das Rechtsschutzniveau ist daher äußerst unbefriedigend. In diametralem Gegensatz dazu steht das nunmehr gewährte Rechtsschutzniveau bei Durchbrechungen des Bankgeheimnisses. In diesem Fall hat der Gesetzgeber ein verpflichtendes Anhörungsrecht, verbunden mit einem Feststellungsbescheid, vorgesehen. Der Gesetzgeber ist hier aber noch weiter gegangen und hat im Hinblick auf die Gewährung von aufschiebender Wirkung die Informationserteilung, die unter das Bankgeheimnis fällt, gegenüber den anderen Fällen höchstgerichtlicher Beschwerden privilegiert. Den Steuerpflichtigen ist dadurch die Möglichkeit gegeben, die Erledigung des ausländischen Amtshilfeersuchens auf längere Sicht zu vereiteln. Eine Rechtfertigung für diese Besserstellung von Steuerpflichtigen, die von einem unter § 4 Abs 3 ADG fallenden Amtshilfeersuchen betroffen sind, gegenüber anderen Personen, die unter der Zufälligkeit des Zeitpunkts der Entscheidung über die aufschiebende Wirkung durch ein Höchstgericht noch stärker leiden können, ist nicht erkennbar. Rechtspolitisch wäre es wohl sinnvoll, wenn der Gesetzgeber die für Durchbrechungen des Bankgeheimnisses vorgesehenen Parteienrechte auch auf die anderen Fälle der beabsichtigten Erteilung von Informationsaustausch erstreckt, gleichzeitig aber die besondere Privilegierung dieser Konstellationen, die dazu führt, dass im Falle eines Antrags auf aufschiebende Wirkung in jedem Fall die Entscheidung durch das Höchstgericht abgewartet werden muss, wieder zurücknimmt.

⁶⁴ So auch *Staringer/Günther*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) *Internationale Amtshilfe* 230 ff.