

Karin Simader\*)

## Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung

### DIFFICULTIES WITH TAXPAYER INVESTIGATIONS IN CASE OF A TAX REFUND

When the tax authorities have no information about the taxpayer's domicile and cannot get in touch with him, difficulties might arise in case of a tax refund. Such cases will occur mainly after long proceedings when the taxpayer has appealed the tax authorities' decisions. Karin *Simader* elaborates on the necessary scope of the tax authorities' investigations in order to locate the taxpayer.

#### I. Problemstellung

Im folgenden Beitrag sollen Fälle einer Steuerrückerstattung untersucht werden, in denen der Abgabepflichtige oder dessen Aufenthaltsort der Behörde nicht bekannt ist und die Abgabenbehörde folglich nicht mit ihm in Kontakt treten kann. Diese Fälle können vor allem nach langwierigen Rechtsmittelverfahren eintreten, in denen schlussendlich zugunsten des Abgabepflichtigen abgesprochen wurde und es somit zu einer Steuergutschrift an den Abgabepflichtigen kommt.

Die Fälle des unbekanntes Aufenthaltsortes können sich nur auf natürliche Personen beziehen, da nur diese sich an einem Ort aufhalten können.<sup>1)</sup> Bei juristischen Personen können sich aber vergleichbare Schwierigkeiten ergeben, wenn diese untergegangen sind und die vormals gesetzlichen Vertreter oder deren Aufenthaltsort nicht bekannt sind.<sup>2)</sup> Es stellt sich nun die Frage, ob die Behörde eine Ermittlungspflicht in Bezug auf den Abgabepflichtigen oder dessen Vertreter trifft und wie weit diese erfüllt werden muss, das heißt, ob ihr Grenzen gesetzt sind.

Dieser Beitrag wird zuerst auf die Ermittlungsschwierigkeiten bei Bescheidzustellung und die Handlungspflichten der Behörde eingehen. In weiterer Folge werden grundsätzliche Erwägungen zur amtswegigen Ermittlungspflicht, zur Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen und zum Ermessen der Behörde angestellt, sowie die Anwendbarkeit der internationalen Amtshilfemöglichkeiten untersucht. Der Beitrag schließt mit einer zusammenfassenden Würdigung.

#### II. Schwierigkeiten bei Bescheidzustellung

Ermittlungsschwierigkeiten ergeben sich, wenn über die Entscheidung in einem Rechtsmittelverfahren ein an den Abgabepflichtigen adressierter Bescheid erlassen werden soll. Für die Ermittlungspflicht bei Bescheidzustellung ist § 8 ZustellG maßgebend. Demnach trifft den Abgabepflichtigen eine Mitteilungspflicht, wenn Änderungen betreffend seine bisherige Abgabestelle während eines Verfahrens, von dem er Kenntnis hat, eintreten. Kenntnis ist dabei jedenfalls anzunehmen, wenn der Abgabepflichtige durch Antragstellung ein Verfahren selbst einleitet.<sup>3)</sup> Wenn der Abgabepflichtige durch das Einbringen eines Rechtsmittels den Eintritt der formellen und materiellen Rechtskraft des ursprünglichen Bescheids

\*) Mag. Karin *Simader* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>1)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 10 ZustellG Rz. 3, mit Verweis auf *Walter/Mayer*, Das österreichische Zustellrecht (1983) 56.

<sup>2)</sup> Gemäß § 13 Abs. 3 ZustellG können für den Fall, dass der materielle Empfänger keine natürliche Person ist, diese oder ein befugter Vertreter als Empfänger bezeichnet werden. Demnach können Schriftstücke, die grundsätzlich an eine juristische Person oder eine Personenvereinigung als Abgabepflichtigen zu richten sind, auch an deren Vertreter zur Empfangnahme gerichtet werden; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 2 ZustellG Rz. 5, § 13 ZustellG Rz. 9.

<sup>3)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 8 ZustellG Rz. 2; *Walter/Thienel*, Verwaltungsverfahrensgesetze<sup>16</sup> (2004) 1907; *Hauer/Leukauf*, Verwaltungsverfahren<sup>6</sup> (2004) 1861.

### Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung

verhindert hat, ist er in Kenntnis des Verfahrens, da er dieses selbst eingeleitet hat. Es trifft den Abgabepflichtigen daher eine Mitteilungspflicht, der er nachzukommen hat. Die bisherige Abgabestelle ist jene Abgabestelle, die der Behörde bekannt ist.<sup>4)</sup> Es muss nicht bereits tatsächlich zu einer Zustellung an diese Abgabestelle gekommen sein. Die Mitteilungspflicht besteht auch bei unfreiwilliger Änderung der Abgabestelle, aber nur insoweit, als diese von Dauer ist. Maßgebend ist die tatsächliche Änderung und nicht etwa die polizeiliche Meldung.<sup>5)</sup> Auch eine Aufgabe der bisherigen Abgabestelle ohne Bestehen einer neuen Abgabestelle unterliegt der Mitteilungspflicht.<sup>6)</sup> Die Mitteilung hat unverzüglich zu erfolgen, d. h. ohne unnötigen Aufschub oder schuldhaftes Zögern.<sup>7)</sup>

Wird der Mitteilungspflicht nicht nachgekommen und kann die Abgabestelle von der Behörde nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden, hat die Zustellung gemäß § 8 Abs. 2 ZustellG durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch zu erfolgen. Der VwGH erkannte zur Hinterlegung einer Strafverfügung: „*Wie sich aus der Aktenlage ergibt, war das Finanzamt bemüht, schnellstens die neue Abgabestelle zu eruieren. Nachdem drei derartige Versuche [Anm.: Anfragen an zwei frühere Wohnsitzgemeinden und die Gebietskrankenkasse] ins Leere gegangen waren, durfte das Finanzamt zu Recht zu dem Schluß gelangen, eine Abgabestelle könne nur mit Schwierigkeiten bzw. überhaupt nicht festgestellt werden, weswegen eine Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen sei.*“<sup>8)</sup> Als zumutbare Ermittlungen gelten beispielsweise Anfragen an Meldebehörden und das ZMA sowie die Befragung der Nachbarn, des bisherigen Unterkunftgebers und der nachfolgenden Wohnungsbenützer. Subsidiär ist § 25 ZustellG anzuwenden, der die Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung vorsieht.<sup>9)</sup> Es stellt sich somit die Frage, wie weit die Ermittlungspflicht der Behörde reicht, insbesondere welche Ermittlungen ihr noch zugemutet werden und welche bereits „Schwierigkeiten“ bereiten und die Behörde somit von ihrer Handlungspflicht entbinden.

### III. Amtswegigkeit zugunsten und zuungunsten des Abgabepflichtigen

Die Behörde hat von Amts wegen zu handeln, und zwar sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Abgabepflichtigen.<sup>10)</sup> Dies ist auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 114 Abs. 1 1. Satz BAO zurückzuführen. Die Abgabenbehörde hat keineswegs nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, zu ermitteln und zu berücksichtigen.<sup>11)</sup> Auch ein mögliches Antragsrecht des Abgabepflichtigen steht dem Aufnehmen einer Handlung von Amts wegen zu dessen Gunsten nicht entgegen.<sup>12)</sup> Gemäß einem Erlass des BMF, welcher der Rechtsprechung des VfGH folgt, ist die amtswegige Bescheidaufhebung nach § 299 BAO als Verpflichtung der Behörde zu verstehen, wenn diese eine Gesetzwidrigkeit des Bescheids erkennt, gleichermaßen zugunsten und zuungunsten des Abgabepflichtigen.<sup>13)</sup> Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO stellt die Rechtsrichtigkeit über die Rechtssicherheit. Dieses Prinzip gilt sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Abgabepflichtigen.<sup>14)</sup> Das wird

<sup>4)</sup> OGH 16. 1. 1985, 1 Ob 714/84, RZ 1986, 9.

<sup>5)</sup> VwGH 22. 2. 2005, 2004/21/0279.

<sup>6)</sup> VwGH 18. 4. 2002, 2001/01/0559; 21. 11. 2002, 2000/20/0359.

<sup>7)</sup> VwGH 29. 4. 1988, 87/17/0049; 21. 9. 1994, 93/01/0823–0825.

<sup>8)</sup> VwGH 21. 10. 1993, 91/15/0098.

<sup>9)</sup> Vgl. *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen (1995) 49 f., zur deutschen Regelung (§ 15 Verwaltungszustellungsgesetz – VwZG).

<sup>10)</sup> Siehe § 115 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 BAO.

<sup>11)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 22.

<sup>12)</sup> Vgl. *Tanzer/Unger*, Die behördliche Ermessensübung im Anwendungsbereich des § 299 BAO, in *Althuber/Toifl* (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 113 (127), mit Verweisen auf den Erlass des BMF vom 9. 1. 1987, 05 0301/3-IV/5/86, AÖFV Nr. 61/1987.

<sup>13)</sup> Erlass des BMF vom 9. 1. 1987, 05 0301/3-IV/5/86, AÖFV Nr. 61/1987; VfGH 19. 6. 1965, G 24/64, Slg. 4.986; nach *Stoll* allerdings besteht auf das amtswegige Handeln kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen; vgl. *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht (2001) 268.

<sup>14)</sup> Vgl. *Stoll*, Ermessen, 285; BMF 5. 5. 1986, 05 0801/3-IV/5/85, AÖFV Nr. 155/1986.

## Difficulties with Taxpayer Investigations in Case of a Tax Refund

auch durch ein Erkenntnis des VwGH zum Ausdruck gebracht, das die Wiederaufnahme des Verfahrens zuungunsten des Abgabepflichtigen betraf. Die Beschwerdeführerin brachte dabei vor, dass der Zeit- und Verfahrensablauf und die geringe Steuernachforderung gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gesprochen hätten. Der VwGH allerdings erkannte, dass „[d]ie Dauer eines Verfahrens grundsätzlich nichts am öffentlichen Interesse an einer rechtsrichtigen Abgabenvorschreibung [ändert].“<sup>15)</sup>

Die amtswegige Ermittlungspflicht hat dort ihre Grenzen, wo Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit eintreten.<sup>16)</sup> Unmöglichkeit besteht für die Behörde etwa dann, wenn einzig der Abgabepflichtige Angaben machen kann, er aber seine Mitwirkung verweigert.<sup>17)</sup> Nach ständiger Rechtsprechung besteht die amtswegige Ermittlungspflicht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwands.<sup>18)</sup> Der VwGH erkannte im Fall einer Schätzung des Abgabepflichtigen, dass „der Beschwerdeführer die ohnedies äußerst aufwendigen Ermittlungen der Abgabenbehörde durch seine [...] Pflichtverletzungen verursacht“ hat, und deshalb „durch darüber hinausgehende weitere Ermittlungen [...] die Grenzen der den Organen des Abgabegläubigers zumutbaren Ermittlungspflicht bei weitem überschritten“ waren.<sup>19)</sup> Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangte der VwGH auch in einem anderen Erkenntnis, in dem es um die Schätzung eines Abgabepflichtigen ging. „Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die belangte Behörde im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht alle ihr zugänglichen Erkenntnisquellen [...] heranzuziehen hatte. Bei der sich danach ergebenden Sach- und Beweislage wäre die beschwerdeführende Partei gehalten gewesen, Angaben [...] zu machen [...]. Weil die beschwerdeführende Partei entsprechende Offenlegungen unterließ, hat die belangte Behörde zutreffend von der Möglichkeit zur Schätzung Gebrauch gemacht und ist dabei zu einem plausiblen Ergebnis gelangt.“<sup>20)</sup>

### IV. Amtswegigkeit und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen

Die Amtswegigkeit ist im Ermittlungsverfahren immer mit der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen verbunden. Die amtswegige Ermittlungspflicht befreit den Abgabepflichtigen nicht von seinen Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten.<sup>21)</sup> Allerdings entbindet die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde auch keineswegs von amtswegigen Ermittlungshandlungen.<sup>22)</sup> „Nach [...] ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterläßt.“<sup>23)</sup> Verletzt der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflichten, wird dadurch der Umfang der amtswegigen Ermittlungspflicht beeinflusst. „In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde [...] zurück.“<sup>24)</sup> Der VwGH hatte über die Beschwerde eines Abgabepflichtigen abzusprechen, dessen Veranlagung zur Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer auf der Beurteilung eines Vertrags als Scheingeschäft beruhte. Er erkannte, dass die Beschwerdeführerin „mit Ausnahme des Vertrages selbst trotz wiederholter Auffor-

<sup>15)</sup> VwGH 31. 3. 1998, 93/13/0093.

<sup>16)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 6; Vogel, Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht, FJ 1973, 123 (124 ff.).

<sup>17)</sup> VwGH 25. 7. 1990, 89/17/0054; 21. 10. 1993, 91/13/0222.

<sup>18)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 6; VwGH 7. 6. 2001, 95/15/0049.

<sup>19)</sup> VwGH 20. 4. 1998, 95/13/0191.

<sup>20)</sup> VwGH 26. 1. 2004, 2000/17/0172.

<sup>21)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 8; VwGH 28. 1. 1998, 95/13/0069; 7. 6. 2005, 2001/14/0187.

<sup>22)</sup> So etwa Schimetschek, Die Verteilung der Beweislast im Abgabenverfahren, ÖStZ 1993, 354 (354 ff.).

<sup>23)</sup> VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0131.

<sup>24)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 9; VwGH 30. 9. 1998, 94/13/0099; 30. 5. 2001, 99/13/0024; 27. 11. 2001, 97/14/0011.

## Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung

derung durch die belangte Behörde keinerlei Anhaltspunkte zum Wert der Patentrechte geliefert [hat]. [...] Wenn die Beschwerdeführerin solche Unterlagen trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt hat, ist der Beschwerdevorwurf unberechtigt, die belangte Behörde hätte im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht ein Sachverständigen-gutachten einholen müssen [...]. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind nämlich nur unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar.<sup>25)</sup> Grenzen für die Mitwirkungspflicht ergeben sich aus der Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung.<sup>26)</sup>

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH trifft den Abgabepflichtigen bei Verfahren, die dessen Begünstigung zum Ziel haben, eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Die Amtswegigkeit tritt in den Hintergrund. Das gilt unabhängig davon, ob die Begünstigung antragsgebunden oder von Amts wegen zu berücksichtigen ist.<sup>27)</sup> Zur Mitwirkungspflicht eines Vereins, der eine Ausnahmegenehmigung gem. § 44 Abs. 2 BAO beehrte, erkannte der VwGH, „dass in einem ausschließlichen auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.“<sup>28)</sup> Eine begünstigende Regelung sah der VwGH auch in § 48 BAO<sup>29)</sup> und § 212 Abs. 1 1. Satz BAO<sup>30)</sup> und erkannte auch in diesen Fällen eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

### V. Amtswegigkeit und Ermessen

Die Frage, welche Intensität die Ermittlungshandlungen der Behörde ausmachen müssen, um den Abgabepflichtigen auszuforschen, ist im Gesetz nicht explizit geregelt und liegt somit im Ermessen der Behörde. Gemäß Art. 130 Abs. 2 B-VG liegt eine Ermessensentscheidung vor, wenn der Gesetzgeber „von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörde absieht und die Bestimmung dieses Verhaltens der Behörde selbst überlässt“. Dabei darf die Ermessensentscheidung nie zu einer willkürlichen Entscheidung werden. Liegt das amtswegige Handeln der Behörde in deren Ermessen,<sup>31)</sup> hat sie sich gemäß der in § 20 BAO zum Ausdruck kommenden und wohl auch außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Regelung Bedeutung zukommenden Wertung von der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit des Handelns leiten zu lassen. Im Rahmen der Billigkeit wird hierbei Rücksicht auf die Interessen des Abgabepflichtigen genommen.<sup>32)</sup> Die Angemessenheit des Behördenhandelns ist im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen. Zur Berücksichtigung können u. a. das Verhalten des Abgabepflichtigen, seine Einstellung zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten und seine Bemühungen um Erfüllen der abgabenrechtlichen Obliegenheiten kommen.<sup>33)</sup> In diesem Sinne können Vernachlässigungen der Mitwirkungspflicht in die Abwägungsentscheidung mit einfließen. Die Zweckmäßigkeit bezieht sich auf die Berücksichtigung öffentlicher Interessen. In erster Linie ist darunter die geordnete und vollständige, aber vor allem zutreffende Erhebung der Abgaben zu ver-

<sup>25)</sup> VwGH 22. 10. 1996, 92/14/0224.

<sup>26)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 9, mit Verweis auf *Beiser*, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 102.

<sup>27)</sup> Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Rz. 12; siehe auch § 236 Rz. 4 zur Nachsicht; VwGH 7. 9. 1990, 90/14/0089; 22. 10. 2002, 96/14/0059, 97/14/0091.

<sup>28)</sup> VwGH 18. 11. 2003, 98/14/0008.

<sup>29)</sup> VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0070.

<sup>30)</sup> VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0117.

<sup>31)</sup> Im Ermessen der Behörde lag beispielsweise die Erhebung der Präsidentenbeschwerde (§ 292 BAO a. F.); im Ermessen liegt auch die amtswegige oder beantragte Bescheidauflhebung nach § 299 BAO, gleichermaßen zugunsten wie auch zuungunsten des Abgabepflichtigen; siehe *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Rz. 1 und Rz. 52 ff.; des Weiteren die amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 BAO; siehe *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Rz. 37.

<sup>32)</sup> Vgl. *Tanzer/Unger in Althuber/Toill*, Rückforderung, 120, mit Verweisen auf VwGH 25. 3. 1981, 747, 749/79; VwGH 26. 4. 1996, 92/17/0258; weiters 3. 7. 2003, 2000/15/0043; 17. 5. 2004, 2003/17/0132.

<sup>33)</sup> VwGH 26. 9. 1956, 1708/54.

## Difficulties with Taxpayer Investigations in Case of a Tax Refund

stehen. Erwägungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Verwaltungsökonomie sind aber ebenfalls anzustellen.<sup>34)</sup> Im Allgemeinen hat sich die Abgabenbehörde bei ihren Handlungen vom in Art. 126b B-VG enthaltenen Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung leiten zu lassen.<sup>35)</sup> Verwaltungsökonomische Erwägungen sind anzustellen, und zwar unabhängig davon, ob die Handlungen zugunsten oder zuungunsten des Abgabepflichtigen erfolgen würden.<sup>36)</sup>

Das Erfordernis der Zweckmäßigkeit gebietet im Zusammenhang mit der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO auch, dass von dieser abzusehen ist, wenn die daraus resultierende Nachforderung uneinbringlich oder unbillig wäre.<sup>37)</sup> Dasselbe gilt für amtswegige Wiederaufnahmen nach § 303 BAO, die sich zuungunsten der Partei auswirken.<sup>38)</sup> Auch Haftungsbescheide sind im Falle der Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen nicht zu erlassen. Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO, eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO sowie eine Berichtigung nach § 293 BAO sind bei Geringfügigkeit der Auswirkungen zu unterlassen, allerdings gleichermaßen zugunsten wie auch zuungunsten des Abgabepflichtigen.<sup>39)</sup>

Es haben sich vereinzelt Literaturmeinungen dafür ausgesprochen, dass ein mögliches Verschulden des Abgabepflichtigen in die Ermessensentscheidung mit einfließen kann und somit eine den Abgabepflichtigen begünstigende Handlung nicht vorzunehmen ist.<sup>40)</sup> Des Weiteren kann in der Ermessensübung das Unterlassen von Handlungen aufseiten des Abgabepflichtigen berücksichtigt werden. Wenn dem Abgabepflichtigen ein Handeln zumutbar gewesen wäre, aber nicht erfolgt ist, kann sich auch die Behörde im Rahmen des Handlungsermessens für ein Nichthandeln entscheiden.<sup>41)</sup>

### VI. Amtswegigkeit und die Inanspruchnahme von Amtshilfe aufgrund europarechtlicher Regelungen und völkerrechtlicher Verträge

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft den Abgabepflichtigen auch bei Auslandssachverhalten. Die amtswegige Ermittlungspflicht tritt demnach in den Hintergrund, da auch ihre Möglichkeiten geringer sind.<sup>42)</sup> Es kann demnach argumentiert werden, dass die erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht besteht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten der Behörde zur Verfügung stehen. Der VwGH sah in dem Rechtshilfevertrag mit Deutschland solch eine internationale Amtshilfemöglichkeit und erkannte, dass „[z]war die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde insoweit zurück[tritt], als die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei wegen des Fehlens der der Behörde sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten höher wird. Gerade im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland kann die Behörde aber im Hinblick auf den erwähnten Rechtshilfepfad von den gebotenen Ermittlungen in diesem Sinn nur sehr eingeschränkt entbunden werden.“<sup>43)</sup>

<sup>34)</sup> Vgl. *Tanzer/Unger in Althuber/Toifl*, Rückforderung, 124; VwGH 29. 6. 1983, 83/13/47; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 114 Rz. 2.

<sup>35)</sup> Vgl. *Tanzer/Unger in Althuber/Toifl*, Rückforderung, 124; *Ritz*, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70 (70).

<sup>36)</sup> *Ritz*, ÖStZ 1996, 71; a. M. *Wiedermann*, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung (1998) 58, der solche Erwägungen zugunsten der Partei als nicht angebracht empfindet.

<sup>37)</sup> Vgl. *Tanzer/Unger in Althuber/Toifl*, Rückforderung, 128; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Rz. 58.

<sup>38)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 20 Rz. 9, § 303 Rz. 46 ff.

<sup>39)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 20 Rz. 9; *Wernndl*, Ermessen im Steuerrecht, in *Aichlreiter* (Hrsg.), Recht (v)ermessen (1998) 267 (279); *Stoll*, Ermessen, 270 und 286 f.; UFS 27. 10. 2003, RV/0516-L/03; VwGH 10. 5. 1988, 85/14/0034; 22. 3. 1991, 90/13/0243; 8. 4. 1991, 90/15/0068, 18. 11. 1993, 92/16/0068, 14. 12. 2000, 95/15/0113.

<sup>40)</sup> Vgl. *Mang*, Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vs. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 ff. BAO, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 91 (99), mit Verweisen auf *Ehrke*, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr? SWK-Heft 16/2003, S 447; *Ritz*, BAO-Handbuch (2002) 246; anders allerdings der Erlass zu § 299 BAO, der explizit festhält, dass bei der Ermessensausübung auf ein Verschulden (sowohl der Abgabenbehörde als auch des Abgabepflichtigen) keine Rücksicht zu nehmen ist; BMF 3. 2. 2003, 05 2601/2-IV/5/02; sowie *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 299 Rz. 59.

<sup>41)</sup> Vgl. in Bezug auf § 299 BAO *Tanzer/Unger in Althuber/Toifl*, Rückforderung, 136 f.

<sup>42)</sup> VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159; 26. 7. 2000, 95/14/0145.

<sup>43)</sup> VwGH 22. 3. 1995, 93/13/0076.

## Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung

Sollten Hinweise bestehen, dass sich der Abgabepflichtige im Ausland aufhält, kann für die Ermittlung seines Aufenthaltsortes die Möglichkeit der internationalen Amtshilfe in Anspruch genommen werden. Aus diesem Grund sollen in weiterer Folge die bestehenden internationalen Amtshilfemöglichkeiten auf ihre Anwendbarkeit zur Ermittlung des Aufenthaltsortes des Abgabepflichtigen oder von dessen Vertreter untersucht werden. Als internationale Amtshilfemöglichkeiten kommen die folgenden Instrumentarien infrage:

- der Informationsaustausch unter den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen gemäß Art. 26 OECD-MA,
- die Richtlinie 77/799/EWG
- sowie das österreichisch-deutsche Amtshilfeabkommen.

Art. 26 Abs. 1 OECD-MA enthält folgenden Text: *„Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.“* Die Inanspruchnahme der Amtshilfe für die Ermittlung des Aufenthaltsortes eines Abgabepflichtigen oder seines Vertreters ist demnach möglich, weil das OECD-MA auf die Relevanz der Informationen für die Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts verweist. Welche Art von Informationen dem Austausch unterliegen, wird nicht konkretisiert. Der Informationsbegriff des Art. 26 OECD-MA wird in der Regel aber weit interpretiert und umfasst alles, was für die Steuerrechtsanwendung erheblich ist, also sowohl tatsächliche als auch rechtliche Verhältnisse.<sup>44)</sup> Es kann daher gefolgert werden, dass nicht nur materielle rechtliche Informationen erfasst sind, sondern auch für das Steuerverfahren relevante Informationen, worunter Informationen über den Abgabepflichtigen zweifelsohne fallen.

Allerdings enthalten nicht alle von Österreich abgeschlossenen DBA eine „große Auskunftsklausel“ gemäß der Vorgabe des OECD-MA. Einige österreichische DBA beschränken den Anwendungsbereich des Artikels über den Informationsaustausch auf Auskünfte zur Durchführung des Abkommens (sog. „kleine Auskunftsklausel“). Unter diesen DBA ist folglich ein Auskunftersuchen für die Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung nur dann möglich, wenn diese der Durchführung des Abkommens dient. Informationen können demnach im Rahmen der kleinen Auskunftsklausel nur ausgetauscht werden, wenn sie für die ordnungsgemäße Anwendung der Abkommensnorm erforderlich sind.<sup>45)</sup> *Jirousek* schlägt als Unterscheidungsmerkmal zwischen der kleinen und der großen Auskunftsklausel die Frage vor, *„ob bei Unterbleiben der Auskunftslieferung zumindest die Gefahr bestünde, dass durch die ohne Auskunftslieferung erfolgte Besteuerung in einem Vertragsstaat eine Abkommensverletzung erfolgen könnte.“*<sup>46)</sup> Informationen, die nicht zur Anwendung des DBA erforderlich sind, können nicht ausgetauscht werden.<sup>47)</sup> Es muss demnach gefolgert werden, dass der kleine Informationsaustausch Auskünfte über den Aufenthaltsort des Abgabepflichtigen nicht umfasst, es sei denn, die Informationen dienen der Anwendung des Abkommens.

Die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (in weiterer Folge: Amtshilferichtlinie) normiert in Art. 1 Abs. 1, dass *„[d]ie zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Aus-*

<sup>44)</sup> Vgl. *Lohr*, Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren (1993) 25; *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 95.

<sup>45)</sup> *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen (2001) 1.

<sup>46)</sup> *Jirousek*, Amtshilfe, 2.

<sup>47)</sup> *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 93.

## Difficulties with Taxpayer Investigations in Case of a Tax Refund

künfte [erteilen], die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können“. Die Amtshilferichtlinie wurde in Österreich durch das EG-Amtshilfegesetz (EG-AHG) umgesetzt. Auskünfte über den Aufenthaltsort des Abgabepflichtigen oder von dessen Vertreter können als für die korrekte Festsetzung der Abgaben geeignet angesehen werden, da ohne Kenntnis der Abgabestelle der Bescheid nicht zugestellt werden kann. Eine Einschränkung der Auskünfte oder eine nähere Bestimmung der „Geeignetheit“ wird durch die Amtshilferichtlinie oder das EG-AHG nicht getroffen. Die Interpretation der Bestimmung nach deren Sinn und Zweck, nämlich der korrekten Steuerfestsetzung, lässt den Schluss zu, dass die Inanspruchnahme der Amtshilferichtlinie für die vorliegende Problemstellung möglich ist.

Der Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über den Rechtsschutz und die Rechtshilfe in Abgabensachen<sup>48)</sup> gilt gem. Art. 1 für öffentliche „Abgaben, soweit sie in den Vertragsstaaten für den Bund, die Länder, die Gemeinden oder die Gemeindeverbände erhoben werden“. Die Rechtshilfe ist wie folgt umschrieben: „Beide Staaten verpflichten sich, in allen Abgabensachen, im Ermittlungs-, Feststellungs- und Rechtsmittelverfahren, im Sicherungs- und Vollstreckungsverfahren sowie im Verwaltungsstrafverfahren einander auf der Grundlage der Gegenseitigkeit [...] Rechtshilfe zu leisten.“<sup>49)</sup> Art. 4 Abs. 2 des Vertrages umfasst überdies die Amtshilfe bei der Zustellung von Verwaltungsakten. Der Rechtshilfevertrag trifft keine Einschränkung, was seine Anwendbarkeit betrifft. Die Bereiche, in denen Rechtshilfe geleistet wird, sind aber weitreichend. Es ist somit in Hinblick auf das Ziel des Vertrags zu schließen, dass die im vorliegenden Fall vorzunehmenden Maßnahmen der Ermittlung des Aufenthaltsortes in der Verpflichtung der Rechtshilfe im Ermittlungsverfahren sowie in der Zustellhilfe Deckung finden.

In Hinblick auf die zur Verfügung stehenden Amtshilfemöglichkeiten ist jedoch fraglich, ob diese in Anspruch genommen werden können, wenn es nicht um den Abgabenanspruch eines Staates, sondern um die Abgabenrückerstattung an den Abgabepflichtigen geht. Die BAO normiert in § 2 zwar ausdrücklich, dass ihre Vorschriften auch für Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen gelten.<sup>50)</sup> Bei der Anwendung internationaler Amtshilfemöglichkeiten ist – anders als bei der BAO – aber auch die Involvierung der ausländischen Behörde erforderlich. Ob die Hilfestellung ausländischer Behörden in gleicher Weise in Anspruch genommen werden kann, wenn nicht Interessen eines der beiden Vertragsstaaten berührt sind, sondern jene Dritter – nämlich des Abgabepflichtigen – könnte bezweifelt werden. Gemäß *Engelschalk* umfasst der Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts unter dem OECD-MA nur Tatsachen, die für den ersuchenden Staat „bei der Entscheidung über das Bestehen und die Höhe eines Steueranspruchs rechtlich erheblich sind“.<sup>51)</sup> Daraus könnte gefolgert werden, dass nur Informationen betreffend den Steueranspruch eines Vertragsstaates Inhalt eines Auskunftersuchens sein können, nicht aber der Rückerstattungsanspruch des Abgabepflichtigen. Davon, dass *Engelschalk* diese Eingrenzung treffen wollte, ist m. E. jedoch nicht auszugehen.

Die Zulässigkeit der Inanspruchnahme ebenso wie die Verpflichtung zur Inanspruchnahme des Informationsaustauschs unter einem DBA beurteilen sich ausschließlich nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates.<sup>52)</sup> Im vorliegenden Fall ist die Inanspruchnahme des Informationsaustauschs unter einem DBA somit aus Sicht des österreichischen Rechts zu beurteilen. Allerdings liegt die Ermittlungspflicht der ersuchten Abgabenbehörde im Rahmen des Informationsaustauschs unter einem DBA – ebenso

<sup>48)</sup> Vertrag vom 4. 10. 1954, BGBl. Nr. 249/1955.

<sup>49)</sup> Art. 3 des Vertrags vom 4. 10. 1954, BGBl. Nr. 249/1955.

<sup>50)</sup> § 2 lit. a BAO.

<sup>51)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA<sup>5</sup> (2008) Art. 26 Rz. 50, mit Verweisen auf *Menck*, DStZ/A 1971, 57 (60).

<sup>52)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 26 Rz. 31.

## Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung

wie die amtswegige Ermittlungspflicht der österreichischen Abgabenbehörde – in deren Ermessen.<sup>53)</sup> So könnte die Abgabenbehörde des anderen Staates die Erteilung der Auskunft im Sinne der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung ablehnen, wenn der Aufwand für die Ermittlungen den Nutzen übersteigt.<sup>54)</sup> Auch § 4 Abs. 1 Z 6 EG-AHG<sup>55)</sup> normiert ein Verweigerungsrecht, wenn die Erteilung der Auskünfte mit unverhältnismäßig großem Aufwand verbunden wäre.<sup>56)</sup> Dies hat die die Auskunft begehrende Behörde bereits bei der Entscheidung, ob ein Auskunftersuchen gestellt werden soll, zu prüfen.

Bei der Inanspruchnahme der Amtshilfe kann außerdem keine Information vom anderen Staat verlangt werden, die der ersuchende Staat nach innerstaatlichem Recht selbst nicht beschaffen könnte<sup>57)</sup> oder aufgrund einer Ermessensentscheidung nicht beschaffen würde. Damit soll der „Auslagerung“ der Informationsbeschaffung vorgebeugt werden. Ebenso ist das Prinzip der Gegenseitigkeit zu beachten.<sup>58)</sup> Der ersuchende Staat kann nur die Art von Informationen verlangen, die er selbst auch erteilen würde, wäre er der ersuchte Staat.<sup>59)</sup>

Wie bereits oben erwähnt, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde geringer sind. Fraglich ist, ob eine solche erhöhte Mitwirkungspflicht auch besteht, wenn die Behörde Amtshilfemöglichkeiten in Anspruch nehmen kann. Folgt man der Ansicht *Loukotas*,<sup>60)</sup> der dies bejaht, ergibt sich diese Schlussfolgerung aus einem VwGH-Erkenntnis, das die Amtshilfemöglichkeit der Behörde der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen gleichstellt. „*Allfällige Zweifel an dem substantiierten Vorbringen des Beschwerdeführers hätte die Abgabenbehörde entweder im Wege eines Informationsaustausches im Sinne des Art. 26 Abs. 1 DBA oder durch die Aufforderung an den Beschwerdeführer auszuräumen gehabt, sein Vorbringen unter Beweis zu stellen.*“<sup>61)</sup> *Ritz* allerdings führt das Erkenntnis des VwGH darauf zurück, dass es im Sachverhalt um persönliche Umstände des Abgabepflichtigen ging, „*bei denen die Partei der Beweisführung wesentlich näher als die Behörde stand, sodaß sich schon daraus eine gesteigerte Mitwirkungspflicht ergibt.*“<sup>62)</sup>

Es sind an dieser Stelle aber jüngere Erkenntnisse des VwGH erwähnt, in denen der Abgabepflichtige vergeblich die unterlassenen amtswegigen Ermittlungen gerügt hat. Der Beschwerdeführer hat im Erkenntnis vom 19. 10. 2006, 2006/14/0109, eingewendet, „*dass es die belangte Behörde unterlassen habe, hinreichende Ermittlungen [...] anzustellen [...]. Die belangte Behörde habe es im vorliegenden Fall in der Hand gehabt, im Wege der Amtshilfe an die britische Steuerverwaltung heranzutreten, um die britische Finanzverwaltung um Unterstützung zu bitten. Von einer wie immer gearteten erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen könne daher im vorliegenden Fall mangels Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten durch die Verwaltung keineswegs die Rede sein.*“ Der VwGH allerdings entgegnete, dass „*[m]it diesem Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt [wird]. [...] [Es] besteht in Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat, eine erhöhte*

<sup>53)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 26 Rz. 98; a. A. *Hendricks*, der eine Ermessensentscheidung der ersuchten Behörde ablehnt und eine Hilfeleistungspflicht annimmt, vgl. *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2004) 139 f.

<sup>54)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 26 Rz. 100; *Jirousek*, Amtshilfe, 14.

<sup>55)</sup> Eine idente Regelung findet sich z. B. auch in § 3 II Nr. 3 dEG-AHG.

<sup>56)</sup> Vgl. *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 198; *Brock*, Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr innerhalb der Europäischen Union auf der Grundlage des EG-Amtshilfe-Gesetzes bei den direkten und indirekten Steuern (1999) 190 f.; *Hendricks*, Informationshilfe, 225; *Jirousek*, Amtshilfe, 20.

<sup>57)</sup> Vgl. *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 129 f.; *Hendricks*, Informationshilfe, 145; *Lohr*, Auskunftsverkehr, 42 f.; *Jirousek*, Amtshilfe, 41.

<sup>58)</sup> Vgl. *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 134, für Art. 26 OECD-MA und 196 für die Amtshilferichtlinie; *Jirousek*, Amtshilfe, 20.

<sup>59)</sup> Vgl. *Hendricks*, Informationshilfe, 186 und 223.

<sup>60)</sup> *Loukotas*, Budgetkonsolidierung und Internationales Steuerrecht, SWI 1996, 248 (252).

<sup>61)</sup> VwGH 30. 1. 1991, 90/13/0165.

<sup>62)</sup> *Ritz*, Schätzung (§ 184 BAO) trotz bestehender Ermittlungsmöglichkeiten? SWI 1997, 151 (151 ff.).



## Difficulties with Taxpayer Investigations in Case of a Tax Refund

*Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Zugleich ist zu beachten, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurücktritt.*<sup>63)</sup> Auch das BMF ist der Ansicht, dass das Bestehen internationaler Amtshilfemöglichkeiten den Steuerpflichtigen nicht von seiner Mitwirkungspflicht entbindet.<sup>64)</sup>

Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass der Informationsaustausch auf Ersuchen unter jenen DBA, die eine Art. 26 des OECD-MA folgende Bestimmung enthalten, erst nach Ausschöpfung der innerstaatlich zugänglichen Informationsquellen zulässig ist.<sup>65)</sup> Die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen hat somit vor einem etwaigen Amtshilfeersuchen zu erfolgen; die erhöhte Mitwirkungspflicht besteht auch neben internationaler Amtshilfe.<sup>66)</sup> Auch das EG-AHG normiert in § 4 Abs. 1 Z 4<sup>67)</sup> die Möglichkeit einer Auskunftsverweigerung, wenn der ersuchende Mitgliedstaat die eigenen Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft hat.<sup>68)</sup> Demnach kann der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht mit dem Verweis auf die Amtshilfemöglichkeit versagen.<sup>69)</sup> Es bestehen aber für den vorliegenden Fall dann keine Bedenken über die subsidiäre Inanspruchnahme der Amtshilfe, wenn der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflicht verweigert oder schlicht nicht erfüllt.

### VII. Würdigung

Der Fall, dass weder der Abgabepflichtige selbst noch dessen gesetzlicher oder bevollmächtigter Vertreter mit der Behörde in Kontakt treten, um die Änderung der Abgabestelle mitzuteilen, ist gemäß den vorgebrachten Argumenten wie folgt zu beurteilen: Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht gleichermaßen zugunsten wie auch zuungunsten des Abgabepflichtigen und ist im Sinne einer Abwägung zwischen dessen Interessen und den öffentlichen Interessen zu beurteilen. Neben der amtswegigen Ermittlungspflicht besteht aber auch eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Diese kann im Falle der Rückzahlung zu Unrecht eingehobener Abgaben i. S. d. Rechtsprechung des VwGH zu begünstigenden Regelungen sogar als erhöht angesehen werden. Aufgrund der Nichterfüllung der Mitteilungspflicht gemäß § 8 ZustellG, die als Verletzung der Mitwirkungspflicht aufseiten des Abgabepflichtigen zu beurteilen ist, wird die Ermittlungspflicht der Behörde geringer.

Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug besteht ebenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, auch bei Bestehen von internationalen Amtshilfemöglichkeiten. Aus den Ausführungen zur Verwaltungsökonomie kann gefolgert werden, dass die Abgabenbehörde die internationalen Amtshilfemöglichkeiten keinesfalls in Anspruch nehmen muss – und gar nicht darf –, wenn ihr nicht substantiierte Hinweise über einen möglichen Aufenthaltsort des Abgabepflichtigen im Ausland vorliegen. Dabei genügt es nicht, dass die Behörde vermutet, der Abgabepflichtige halte sich irgendwo in einem anderen Staat auf, da der ausländischen Behörde nicht zugemutet werden kann, aufwendige Recherchen anzustellen.<sup>70)</sup> Selbst wenn die Behörde über konkrete Anhaltspunkte über einen Aufenthaltsort im jeweiligen Staat verfügt, gebietet das Prinzip der Subsidiarität, die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Amtshilfe in Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen zu verneinen.

<sup>63)</sup> VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; siehe auch VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0165.

<sup>64)</sup> EAS 1089 vom 24. 7. 1997.

<sup>65)</sup> Vgl. Art. 26 Rz. 9 OECD-MK; *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 26 Rz. 35; *Lohr*, Auskunftsverkehr, 33 f.; *Brock*, Auskunftsverkehr, 35; *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 88; *Hendricks*, Informationshilfe, 137 f.

<sup>66)</sup> *Lohr*, Auskunftsverkehr, 35.

<sup>67)</sup> Eine idente Regelung findet sich z. B. auch in § 3 II Nr. 1 dEG-AHG.

<sup>68)</sup> *Carl/Klos*, Amts- und Rechtshilfe, 196; *Hendricks*, Informationshilfe, 186; *Jirousek*, Amtshilfe, 20.

<sup>69)</sup> Vgl. BMF von 24. 7. 1997, SWI 1997, 426; *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 26 Rz. 35.

<sup>70)</sup> Sog. „Fischexpeditionen“ sind unter Art. 26 OECD-MA unzulässig; vgl. Art. 16 Rz. 5 OECD-MK.