

# Amtshilfe bei Steuerhinterziehung

Am 8. Dezember 2008 unterzeichneten Liechtenstein und die USA ein Tax-Information-Exchange-Agreement (TIEA), welches die Amtshilfe in Steuerangelegenheiten zwischen den Behörden der Staaten regelt. Zur Umsetzung und Anwendung des TIEA bedarf es einer gesetzlichen Grundlage, weshalb das Steueramtshilfegesetz (AHG-USA) erlassen werden muss. In der Junisession erfolgte die erste Lesung im liechtensteinischen Landtag; nachfolgend ein kritischer Überblick.



*Von lic. iur. Daniel Tschikof*

*LL.M., Rechtsanwalt*

*Ospelt & Partner Rechtsanwältinnen AG  
Schaan, Liechtenstein*

Das TIEA ist formell betrachtet nichts anderes als ein bilaterales (Amtshilfe-)Übereinkommen zwischen zwei Staaten, welches die Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten regelt. Das TIEA mit den USA ist für Liechtenstein das erste seiner Art<sup>1)</sup>. Im Gegensatz zu einem Rechtshilfeabkommen<sup>2)</sup> tauschen hier die im Abkommen bezeichneten Steuerbehörden die Informationen untereinander aus. Das TIEA wurde unter Ausübung grossen Drucks durch die USA<sup>3)</sup> zu einem Zeitpunkt verhandelt und unterzeichnet, in welchem sich verschiedenste, meist negative Meldungen betreffend das Bankgeheimnis täglich weltweit übertroffen haben. Das TIEA wurde ausgiebig und kontrovers diskutiert sowie kritisiert, weil Liechtenstein nun Amtshilfe bei Steuerhinterziehung gewährt. Dies ist Neuland für Liechtenstein.

Das TIEA wird am 1. Januar 2010 in Kraft treten und rückwirkend für das US-Steuerjahr 2009 und die darauf fol-

genden Steuerjahre zur Anwendung gelangen. Das TIEA erstreckt sich auf sämtliche direkten und indirekten Bundessteuern. Für die Beurteilung, ob ein Delikt in den Anwendungsbereich des TIEA fällt, ist das Recht des ersuchenden Staates massgebend. Dem Abkommen unterstellt sind alle natürlichen und juristischen Personen sowie Personengemeinschaften, die in den USA bundessteuerpflichtig sind.

## Das Steueramtshilfegesetz AHG-USA<sup>4)</sup>

Der Gesetzesentwurf der Regierung hat die erste Lesung im Landtag ohne grosse Aufregung und Kritik passiert, obschon aufgrund des AHG-USA die liechtensteinische Verfassung geändert werden muss. Vor allem jedoch der Begriff der «Identität» gibt Anlass zur Diskussion und zu Fragen.

## Das Verfahren nach AHG-USA

Das Verfahren ist unterteilt in Informationsbeschaffung (Art. 10 ff. AHG-USA) und Informationsübermittlung (Art. 19 f. AHG-USA). Gemäss Art. 7 AHG-USA erfolgt ein allfälliger Informationsaustausch ausschliesslich dann, wenn (zusammengefasst)

- ein spezifiziertes, klar begründetes und zeitlich konkretes, schriftliches Ersuchen der zuständigen Steuerbehörde bezüglich eines Steuerpflichtigen, dessen Identität bekanntgegeben wurde, vorliegt und
- der ersuchende Staat erklärt, dass er alles unternommen hat, um sich die ersuchten Informationen selbst zu besorgen, dass die Information<sup>5)</sup> voraussichtlich bedeutsam ist und die Information bei der ersuchten Steuerbehörde ist oder unter Kontrolle einer im Hoheitsgebiet der ersuchten Behörde stehenden Person ist.

Eine ungezielte Informationssuche ohne konkrete Anhaltspunkte, oft als

«Fishing Expedition» bzw. «John-Doe-Verfahren» bezeichnet, ist ausgeschlossen. Zudem dürfen ausgetauschte Informationen lediglich für Steuerzwecke verwendet werden, es sei denn, die ersuchte Behörde stimmt der weiteren Verwendung zu.

Trifft ein Ersuchen bei der Steuerverwaltung ein, prüft diese die genannten Voraussetzungen. Entspricht das Ansuchen nicht den Anforderungen, ist dieses abzulehnen. Kann dem Ersuchen entsprochen werden, werden der Informationsinhaber benachrichtigt und die Informationen von diesem angefordert. Gegen diese Anordnung steht kein Rechtsmittel zur Verfügung.

Wenn der Informationsinhaber der Anordnung auf Herausgabe von Informationen nicht freiwillig Folge leistet, kann die Steuerverwaltung Zwangsmassnahmen, wie z.B. die Beschlagnahme von Unterlagen oder das Durchsuchen von Räumlichkeiten, anordnen. Ein Richter des Verwaltungsgerichtshofes (VGH)<sup>6)</sup> hat vor Vollstreckung der Zwangsmassnahmen diese zu bewilligen. Der bewilligende Entscheid des Verwaltungsrichters ist sofort vollstreckbar und kann nicht separat, sondern erst zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden.

Bei der Vollstreckung der Zwangsmassnahme ist grundsätzlich nur die liechtensteinische Steuerbehörde oder die Landespolizei zugegen. Art. 17 f. AHG-USA sieht aber vor, dass die ersuchende Behörde oder sogar weitere Personen bei der Informationsbeschaffung zugegen sein können.<sup>7)</sup>

Nachdem die Informationen bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung sind, beginnt das Übermittlungsverfahren. Wenn der Ausfolgung nicht zugestimmt wird, entscheidet die Steuerbehörde mittels Schlussverfügung. In der Schlussverfügung wird die Zulässigkeit des Ersuchens festgestellt und bestimmt, welche Informationen ausgefolgt werden. Die Schlussverfü-

gung kann binnen 14 Tagen mit Beschwerde an den VGH<sup>8)</sup> angefochten werden. Das Urteil des VGH ist (ordentlich) letztinstanzlich.

### Kritik

Allein das Zustandekommen des TIEA über enormen Druck der USA und der Verknüpfung mit dem QI-Status wäre bzw. ist zu kritisieren. Die vorliegende Kritik berücksichtigt aber rein rechtliche Aspekte.

Art. 7 AHG–USA bestimmt, dass u.a. die Identität des Steuerzahlers, dessen steuer- oder strafrechtliche Verantwortung in Frage steht, angegeben werden muss. Was alles unter den Begriff «Identität» fällt, ob nur der Name bzw. die Firma einer juristischen Person oder auch noch weitergehende Merkmale angegeben werden müssen, ist auslegungsbedürftig. Der Autor ist jedenfalls geneigt, zu glauben, dass, wenn eine Person identifiziert werden soll, zumindest der Name bzw. die Firma unabdingbar anzugeben wäre.

Den Ausführungen der Regierung in BuA Nr. 40/2009 auf S. 30 zu Art. 7 AHG–USA ist zu entnehmen, dass «...davon auszugehen [ist], dass die Offenlegung der Identität des Steuerpflichtigen in der Regel mit der Nennung des Namens verbunden sein muss». Die Befürchtung, dass auch Ansuchen ohne Namensnennung bewilligt werden, bestätigt die Regierung auf S. 31 und S. 33 von BuA Nr. 40/2009 explizit. Informationsträger müssen im Ersuchen nicht notwendigerweise genannt werden, jedoch müssten Anhaltspunkte dafür geliefert werden, dass die verlangten Informationen in Liechtenstein lägen. Die Unterscheidung zu sogenannten John-Doe-Anfragen ist unter diesen Voraussetzungen fliessend.

Wenn ohne Nennung des Namens Informationen beschafft und ausgefolgt werden, muss wenigstens ein angemessener, fairer Rechtsschutz gewährleistet sein. Das AHG–USA jedoch verkürzt die Rechtsmittel derart, dass sogar die liechtensteinische Verfassung (!) abgeändert werden muss.

Die Steuerverwaltung ist erstinstanzlich für die Ansuchen der ausländischen Behörde zuständig. Entscheide liechtensteinischer Behörden

müssen aufgrund der geltenden Verfassungsbestimmungen bei der Regierung oder einer ihr gleichgestellten Beschwerdeinstanz angefochten werden. Das AHG–USA soll nun einen direkten Rechtsmittelzug zum VGH einführen, was eine Verfassungsänderung bedingt.

Der VGH urteilt letztinstanzlich im Verwaltungsrecht. Gegen Urteile des Verwaltungsgerichtshofes kann nur noch wegen Grundrechtsverletzungen das ausserordentliche Rechtsmittel der Beschwerde an den Staatsgerichtshof (StGH) ergriffen werden, wobei die Rechtsmittelfrist nicht, wie im StGHG<sup>9)</sup> üblich, 4 Wochen, sondern durch einen neuen Absatz nur noch 14 Tage betragen soll. Gleichzeitig werden also die Anzahl der ordentlichen Rechtsmittel und die Rechtsmittelfrist an den StGH verkürzt.

Der im Vernehmlassungsentwurf noch enthaltene Ausschluss der aufschiebenden Wirkung einer StGH-Beschwerde ist aufgrund einer aktuellen StGH-Entscheidung<sup>10)</sup> verfassungswidrig und wurde deshalb im AHG–USA gestrichen. Es wird jedoch das StGHG abgeändert, so dass einer Beschwerde gegen eine Entscheidung des VGH aufgrund des AHG–USA nur dann eine aufschiebende Wirkung zukommt, wenn der Vorsitzende des StGH den Antrag innert 14 Tagen bewilligt. Verstreicht die Frist, ist der Antrag abgelehnt. Wenn die aufschiebende Wirkung erteilt wurde, hat diese aufgrund einer weiteren Neuerung nur Gültigkeit für 4, auf Antrag maximal 6 Wochen. Entscheidet der StGH nicht innert dieser 4 bis 6 Wochen, verfällt die Wirkung der aufschiebenden Wirkung und die Unterlagen werden ausgefolgt. Damit entsteht die Situation, dass Informationen an die ersuchende Behörde ausgefolgt werden, obschon das Verfahren vor dem StGH noch anhängig ist. Für den Betroffenen ergeben sich dadurch im Verfahren vor dem StGH Probleme mit der Beschwer, auf jeden Fall aber wird ein Obsiegen vor dem StGH für den Betroffenen zum Pyrrhussieg.

Die Verkürzung des Rechtsmittelweges und der Fristen ist beabsichtigt, obschon keine Verpflichtung im TIEA diesbezüglich eingegangen wurde. «Die Regierung ist der Meinung, dass mit einer [einzig] ordentlichen

*Rechtsmittelinstanz der notwendige Rechtsschutz der Betroffenen gewahrt wird und gleichzeitig dem Erfordernis eines raschen Verfahrens Genüge getan werden kann. Ein zügiges und effizientes Verfahren ist ein wesentliches Kriterium einer wirksamen und glaubwürdigen Amtshilfe. Gerade auch mit Blick auf die jüngsten, eine schweizerische Grossbank betreffenden Fälle kann damit insbesondere vermieden werden, dass liechtensteinische Finanzintermediäre in unangenehme Drucksituationen hinsichtlich der Datenherausgabe geraten.» (S. 61 BuA Nr. 40/2009)*

Nach Ansicht der Regierung wird die Drucksituation also dadurch vermieden, dass die angeforderten Daten möglichst schnell Liechtenstein verlassen, auch wenn damit die Verletzung verfassungsmässiger Rechte in Kauf genommen wird. Dieser Ansicht kann aus rechtlicher Sicht keineswegs gefolgt werden. Durch das AHG–USA wird der Rechtsschutz eindeutig einseitig zugunsten der ersuchenden Behörde verändert. Eine solche Verkürzung des Rechtsmittelweges, insbesondere die Verhinderung eines Grundrechtsschutzes durch den StGH, ist unverhältnismässig und massiv zu kritisieren. Es bleibt abzuwarten, ob in der zweiten und dritten Lesung im Landtag wenigstens eine diesbezügliche Diskussion stattfindet.

1) Am 10.7.2009 paraphierten Liechtenstein und die Bundesrepublik Deutschland ebenfalls ein TIEA. 2) Liechtenstein hat bereits 2002 mit den USA ein Rechts-hilfeabkommen betreffend Kooperation in Steuerangelegenheiten vereinbart, nach welchem Rechtshilfe bei vor-sätzlichen Fiskaldelikten in Verbindung mit Urkunden-fälschung geleistet wird. 3) Die USA hatten Liechtenstein bereits im Sommer 2006 schriftlich und unmissver-ständlich mitgeteilt, dass der Abschluss eines TIEA mit der Verlängerung des Ende 2008 ablaufenden QI-Status der liechtensteinischen Banken verknüpft sei. 4) Das AHG–USA war im Juni-Landtag 2009 (BuA Nr. 40/2009) in erster Lesung behandelt worden. 5) Was unter dem Umfang der Informationen verstanden wird, ist in Art. 13 AHG–USA näher geregelt. Dies sind unter an-derem Informationen (im Besitz von Banken und anderen Finanzinstituten, die in treuhänderischer Eigenschaft handeln) betreffend Stifter, Stiftungsrat und Beistatuten. 6) Der Verwaltungsgerichtshof ist Liechtensteins höchstes verwaltungsrechtliches Gericht. Die Einzelgerichts-barkeit beim Verwaltungsgerichtshof ist nicht verfas-sungskonform. 7) Gemäss Art. 18 AHG–USA kann das Ressort Finanzen die Anwesenheit der ersuchenden Be-hörde oder einer von ihr bestimmten Person bei der In-formationbeschaffung bewilligen. 8) Diese Beschwerde hat grundsätzlich aufschiebende Wirkung. 9) Gesetz vom 27.11.2003 über den Staatsgerichtshof, LGBI 2004/32, LR 173.10. Das ausserordentliche Rechtsmit-tel an den StGH hat grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung, diese kann jedoch beim StGH beantragt und von ihm im Einzelfall zugebilligt werden (s. Art. 52 StGHG). 10) StGH 2008/63.