

Martin Sprenger, Das liechtensteinische Treuhandgeschäft im Umbruch Dr. Helmut Schwärzler und Dr. Dominik Schatzmann, Internationale Amtshilfe in Steuersachen

Bei Versicherungsprodukten mit Steuervorteil sehe ich kein grosses Wachstumspotential für den Liechtensteiner Treuhandplatz. Einerseits fehlen oft die fachlichen Kenntnisse und andererseits wird von Experten befürchtet, dass Versicherungsprodukte mit Steuervorteilen schon bald ins gleiche Kreuzfeuer der ausländischen Kritik und damit unter denselben Druck geraten wie die liechtensteinischen Vermögensträger.

Die Beratung auf dem Weg zur Steuerkonformität bringt sicherlich ein kurz- bis mittelfristiges Mehrgeschäft und erhöht die Reputation des Platzes im Ausland. Es muss aber angemerkt werden, dass es sich hierbei nur für Liechtenstein um eine neue Geschäftsidee handelt. Im Ausland ist diese Dienstleistung längst bekannt. Das Hauptproblem in diesem Zusammenhang ist das Fehlen der Nachhaltigkeit. Es ist meines Erachtens fraglich, ob die Kunden, nachdem ihr Vermögen wieder steuerkonform ist, mit dem Vermögen in Liechtenstein bleiben werden.

Ein Umstieg auf andere Jurisdiktionen, sei es hinsichtlich der Verwendung der Produkte oder durch Gründung einer eigenen Gesellschaft im Ausland, ist meiner Ansicht nach die bedeutendste der hier genannten Optionen. Inwieweit das Problem jedoch damit nur verlagert wird, ist eine offene Frage. Der weltweite Druck auf die Offshore-Plätze wird nicht abnehmen und oft gewinnt man durch den Einsatz anderer Jurisdiktionen lediglich Zeit, ohne das Problem im Kern zu lösen.

Dazu kommt, dass die Gründung einer allfälligen Zweit- oder Tochtergesellschaft im Ausland sehr kostspielig ist. Deswegen wird das nur für grosse Treuhandunternehmen oder für kleinere in Form einer Kooperation eine Alternative sein. Das Outsourcing von Verwaltungsaufgaben ist aufgrund der sensiblen Daten nur bedingt für Treuhänder geeignet. Dies ist in der Befragung auch in dieser Weise zum Ausdruck gekommen. Eher eine Option für die liechtensteinischen Treuhänder wird das Pooling von Verwaltungsaufgaben sein, etwa indem sie zusammen mit anderen Treuhändern Servicecenters bilden um spezifische administrative Tätigkeiten dort von Spezialisten ausführen zu lassen. Für derartige Poolings würden sich zum Beispiel die Sorgfaltspflichten und deren Prüfung oder die Vermögensverwaltung anbieten. Auch der Verkauf des Treuhandgeschäftes beziehungsweise des Kundenstammes oder eines Teils davon darf nicht ausser Acht gelassen werden. So könnte dies zum Beispiel eine Option für Treuhänder, die das Pensionsalter bald erreichen oder sich mit den neuen Rahmenbedingungen nur schlecht anfreunden können, sein.

Dem Treuhandplatz Liechtenstein bietet sich eine breite Auswahl von alternativen Strategien. Es ist zu hoffen, dass Liechtenstein, insbesondere der Finanzplatz es schafft, diese für sich zu nutzen und somit den Wohlstand des Landes zu sichern.

Internationale Amtshilfe in Steuersachen

Dr. Helmut Schwärzler und Dr. Dominik Schatzmann, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan¹

Die Marktpositionierung Liechtensteins als internationaler Finanzplatz hat sich in den letzten zehn Jahren erheblich verändert. Wer hätte zu einem Zeitpunkt, als noch über die Vereinfachung der Rechtshilfe in Strafsachen gesprochen wurde gedacht, dass Liechtenstein die steuerliche Amtshilfe auch nur zu diskutieren bereit wäre. Der Spezialitätsgrundsatz der strafrechtlichen Rechtshilfe war als Anker des steuerrechtlichen Geheimnisschutzes völkerrechtlich anerkannt und auch einfordern. Derzeit steht ein grundsätzlicher Wandel des Offshore-Standorts aufgrund der mit Drittstaaten auf bilateraler Ebene abgeschlossenen Amtshilfeabkommen auf steuerlicher Ebene unmittelbar bevor.

1. Gesetzliche Grundlagen

Liechtenstein hat innerhalb eines Jahres mit 14 Staaten Steuerabkommen geschlossen. Der Hintergrund dieser mit entsprechender Eile abgeschlossenen Abkommen ist, dass die Vorgabe zur Löschung von der sogenannten «Black-List» der OECD der Abschluss einer entsprechenden Anzahl solcher Abkommen war. Bei diesen abgeschlossenen Abkommen wird zwischen

¹ Dr. Helmut Schwärzler ist Rechtsanwalt und Mediator; Mag. Dr. Dominik Schatzmann juristischer Mitarbeiter bei Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan.

sog. «TIEAs» (Tax Information Exchange Agreements) und «DBAs» (Doppelbesteuerungsabkommen) unterschieden. DBAs wurden kürzlich mit Luxemburg und San Marino geschlossen. Bei den TIEAs sind jene mit den USA, mit dem Vereinigten Königreich, mit Deutschland sowie mit Frankreich sicherlich die in der Praxis bedeutendsten. Im Wesentlichen handelt es sich bei letzteren um die von der OECD vorgeschlagenen Musterabkommen zum steuerlichen Informationsaustausch zwischen den OECD-Mitgliedsstaaten.

Da es in Liechtenstein bis jetzt nur wenige bzw. fast keine Anwendungsfälle betreffend diese Abkommen gibt, sollen für eine Evaluierung der künftigen Möglichkeiten die bereits bestehenden TIEAs mit den USA und Deutschland näher behandelt werden. Auch das sich derzeit in der Vernehmlassung befindliche Steueramtshilfegesetz (SteAHG), mit welchem einheitliche Regeln zur Amtshilfe in Steuerangelegenheiten geschaffen werden, soll näher erörtert werden. Da das Steuerabkommen mit dem Vereinigten Königreich sich von den anderen Abkommen in wesentlichen Punkten völlig unterscheidet, soll auf ein weiteres Eingehen auf dieses Abkommen verzichtet werden, weil dieses für den Abschluss weiterer TIEAs nicht massgeblich sein dürfte.

2. Geltungsbereich und erfasste Steuern

Artikel 1 des Abkommens mit Deutschland sieht die Amtshilfe durch den Austausch von Informationen vor, welche für die Durchführung des jeweiligen Rechts der Vertragsparteien betreffend der im Abkommen aufgezählten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Davon eingeschlossen sind «*Auskünfte, die für die Festsetzung und Erhebung dieser Steuern oder für die Ermittlung beziehungsweise Strafverfolgungsmassnahmen in Steuersachen voraussichtlich erheblich sind*». Für Deutschland² werden in Artikel 3 die relevanten Steuern abschliessend aufgezählt. Es sind dies: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer einschliesslich der hierauf erhobenen Zuschläge. Die Mehrwertsteuer ist demnach nicht von diesem Abkommen umfasst.³ Das Abkommen mit den USA zählt die einzelnen Steuerarten weder demonstrativ noch taxativ auf und ist aufgrund dessen als umfassender zu betrachten: In Artikel 3 des Abkommens mit den USA werden schlichtweg «alle *federal taxes*» erfasst.⁴ Nicht erfasst vom Abkommen sind demnach die *state taxes*, welche in je nach Bundesstaat etwa auf *intrests, dividends*, aber auch auf das «*personal or corporate income*», anfallen können.⁵ Beiden Abkommen gemein ist der fundamentale Wechsel der bisherigen Situation: Das ver-

meintliche Vergehen des Steuerpflichtigen ist einzig nach dem materiellen Recht des anfragenden Staates zu beurteilen.⁶ Die beiderseitige Strafbarkeit, welche bisher elementarer Teil jeder Rechtshilfe war, ist keine Grundvoraussetzung mehr.⁷ Entscheidender Anknüpfungspunkt ist also die Steuerpflicht im jeweiligen ansuchenden Land.

3. Verdachtslage und Erfordernisse für Amtshilfe

Um an die ersuchten Informationen zu gelangen, muss die ersuchende Behörde ein möglichst präzise formuliertes Ersuchen an die Liechtensteinische Steuerverwaltung stellen. Die zwingenden Inhalte eines solchen Ersuchens sind gemäss dem Abkommen mit Deutschland beispielsweise:⁸

- Die Identität der Person, gegen welche die Ermittlung geführt wird;
- der Zeitraum der erbetenen Informationen;
- die Art der Auskünfte;
- der steuerliche Zweck;
- Gründe für die Annahme, dass erbetene Auskünfte erheblich sind sowie, dass diese sich in Liechtenstein befinden;
- Namen und Anschrift von Personen in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden (soweit bekannt);
- Erklärung, dass im eigenen Gebiet das Ersuchen dem Recht und der Verwaltungspraxis entspricht und alle innerstaatlichen Möglichkeiten bereits ausgeschöpft wurden (Subsidiarität der Amtshilfe).

Bei der Bezeichnung der Identität der Person hat sich Deutschland mittels Zusatzprotokoll jedoch ausdrücklich vorbehalten, dass eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern es an-

² Vgl. TIEA Liechtenstein – Deutschland, Artikel 3 Abs. 1 lit a); Abschliessende Aufzählung beispielsweise auch in TIEA Liechtensteins mit Irland oder St. Kitts und Nevis.

³ Vgl. jedoch Art. 51 Abs. 1a Rechtshilfegesetz bei schwerem Mehrwertsteuerbetrug.

⁴ Sämtliche bestehende Steuern beispielsweise auch im TIEA Liechtensteins mit Frankreich oder Antigua und Barbuda.

⁵ Vgl. die diesbezügliche Übersichtstabelle 1.

⁶ Vgl. etwa Artikel 5 TIEA Liechtenstein – Deutschland.

⁷ Vgl. etwa *Hosp*, Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein, [liechtenstein-journal](#) 2009, 48 ff. sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 49.

⁸ Vgl. Artikel 5 Abs. 5 TIEA Liechtenstein – Deutschland.

dere Anhaltspunkte gibt.⁹ Gleich verhält es sich etwa bei den Abkommen mit Irland und Belgien. Interessant ist, dass im Vernehmlassungsbericht der Regierung zum neuen Steueramtshilfegesetz ausdrücklich «*die Offenlegung der Identität des Steuerpflichtigen in aller Regel mit der Nennung des Namens verbunden sein muss.*»¹⁰ Durch welche anderen Anhaltspunkte eine natürliche Person identifizierbar ist und inwieweit dadurch eine Verknüpfung zu steuerrelevanten Daten erfolgen kann, wird die Praxis noch zeigen.

Fest steht jedenfalls, dass sogenannte «*fact finding expeditions*» oder «*fishing expeditions*», also Amtshilfeersuchen ohne Vorhandensein konkreter Verdachtsmomente, ausgeschlossen sein sollen.¹¹ Möglichst detaillierte Ansuchen sind der wesentliche Kern der abgeschlossenen Abkommen. Wenn ein ersuchender Staat nicht einmal den Namen eines potenziellen Steuerflüchtlings kennt, wird es sich u.E. in der Regel schwierig gestalten, dass der ersuchende Staat belegt, er habe alle innerstaatlichen Möglichkeiten ausgeschöpft. In der Regel wird wohl ohne Namen einer Person auch nicht festgestellt werden können, ob überhaupt eine nationale Steuerpflicht im ansuchenden Staat besteht. Beispielsweise kann nach Ansicht der Autoren alleine eine Kontonummer zur Begründung einer Verdachtslage gegen eine nicht bestimmbare bzw. im Amtshilfeersuchen nicht bestimmte Person nicht ausreichen. Auch stellt sich die Frage wie beispielsweise Ermittlungen ohne Nennung eines Namens hinsichtlich eines Begünstigten einer Stiftung erfolgen sollen, wenn es mehrere Begünstigte gibt, die als mögliche «Verdächtige» in Frage kommen. Insbesondere dürfte diese Frage auch eine besondere Relevanz bekommen, wenn es darum geht, welche Textpassagen etwa in den Beistatuten bei der Übermittlung unkenntlich zu machen sind (mehr dazu weiter unten).

4. Zeitlicher Horizont

In weiterer Folge gilt es abzuklären, wie weit das Ersuchen eines Staates zeitlich zurückgehen darf bzw. ob überhaupt die Möglichkeit der rückwirkenden Erlangung von steuerrechtlich relevanten Informationen besteht. Die diesbezüglichen Bestimmungen mögen zunächst simpel wirken, werfen jedoch gravierende Probleme auf: Sämtlichen Abkommen ist gemein, dass die Ersuchen formell nur auf Steuerjahre abzielen dürfen, die nach deren Inkrafttreten gelegen sind. Die Steuerabkommen enthalten somit ein Rückwirkungsverbot. Es dürfen keine vor Inkrafttreten der Abkommen liegenden Informationen weitergegeben werden. Demnach findet beispielsweise das Abkommen mit den USA lediglich Anwendung auf Steuerjahre ab 1.1.2009,¹² die übrigen Abkommen, wie wiederum beispiels-

weise Deutschland¹³ (abgeschlossen am 2.9.2009), finden ab 1.1.2010 Anwendung.

Jedoch ist beim Abkommen mit Deutschland zu beachten, dass gemäss Z 4 des Zusatzprotokolls zum Abkommen, «*erteilte Auskünfte (...) zur weiteren Beurteilung auch für Zeiträume herangezogen werden können, auf die die erteilten Auskünfte nicht bezogen waren.*» Dies bedeutet zwar im Ergebnis nicht, dass Liechtenstein verpflichtet ist, Daten hinsichtlich der Steuerjahre vor dem 1.1.2010 herauszugeben,¹⁴ für Deutschland wird dadurch jedoch ausdrücklich die Möglichkeit geschaffen, die mittels Amtshilfe erhaltenen Informationen mit bereits vorhandenen Daten aus vergangenen Steuerjahren zu vergleichen. Dies kann gegebenenfalls zu einem begründeten Verdacht und weiteren Erhebungen, bis hin zu einer rückwirkenden steuerlichen Einschätzung, führen.¹⁵ Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Steuerbehörden zwar keine Informationen für Steuerjahre vor dem Inkrafttreten erhalten, das Ersuchen aber sehr wohl rückwirkende steuerrechtliche Auswirkungen für die steuerpflichtige Person mit sich bringen kann. Ausserdem ist davon auszugehen, dass die Möglichkeit einer rückwirkenden Steuereinschätzung auch ohne explizite Erwähnung in einem Zusatzprotokoll, und somit für alle Staaten, mit welchen TIEAs abgeschlossen wurden, besteht. Insbesondere auch deshalb, weil sie nicht explizit ausgeschlossen wurde und völkerrechtlich wohl auch nur schwer durch Liechtenstein einforderbar wäre.

5. Das Verfahren zur Amtshilfe

Gelangt ein Ersuchen zur hierfür zuständigen Steuerverwaltung, nimmt diese eine Plausibilitätsprüfung vor. Darin wird festgestellt, ob die Voraussetzungen des Abkommens erfüllt sind und ein hinreichender Anfangsverdacht vorliegt. Ein Be-

⁹ Zusatzprotokoll zum TIEA Liechtenstein – Deutschland, Z 2.

¹⁰ Vernehmlassungsbericht der Regierung vom zum Steueramtshilfegesetz, S. 13.

¹¹ Vgl. *Hosp*, Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein, *liechtenstein-journal* 2009, 48 ff. sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 49; StGH 2005/50, veröffentlicht in LES 2007, 396.

¹² Artikel 15 TIEA Liechtenstein – USA.

¹³ Artikel 13 Abs. 3 TIEA Liechtenstein – Deutschland.

¹⁴ Vgl. etwa Medienmitteilung der liechtensteinischen Regierung vom 2.9.2009, «Liechtenstein und Deutschland unterzeichnen OECD-Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuerfragen».

¹⁵ Vgl. Vortrag *Leitner/Leitner* (div. Vortragende), «Wieder ruhig schlafen. Legalisierung ausländischen Kapitalvermögens» vom 25.11.2009.

weisverfahren mit Beweiswürdigung ist jedoch ausdrücklich nicht vorgesehen, es gilt der Grundsatz des völkerrechtlichen Vertrauens.¹⁶ Da es sich bei der Amtshilfe um völlig «neues Territorium» handelt, sollen diesbezüglich die Erfahrungen und die Rechtsprechung zur Rechtshilfe in Strafsachen herangezogen werden.¹⁷ Demzufolge dürfte an die Detailliertheit und Lückenlosigkeit der Sachverhaltsdarstellung kein allzu strenger Massstab angelegt werden. Nach Ansicht der Gerichte genügt eine kurze, geraffte Sachverhaltsdarstellung. An deren Detailliertheit und Lückenlosigkeit sind keine hohen Anforderungen zu stellen. Ein Rechtshilfeersuchen dient nach Ansicht der Gerichte der Schliessung noch bestehender Sachverhaltslücken und der Beschaffung von entsprechenden Beweisen, um im ersuchenden Staat erst die Voraussetzungen für die Durchführung eines Strafverfahrens zu schaffen. Es ist nicht Aufgabe der ersuchenden Behörde, gegenüber der ersuchten Behörde praktisch einen Schuldnachweis zu erbringen. Eine Ausnahme vom völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz besteht nur bei offensichtlich rechtsmissbräuchlichem Verhalten des ersuchenden Staates.¹⁸

Abzulehnen ist ein ausländisches Gesuch jedenfalls dann, wenn es dem «*ordre public*» widerspricht. Eine solche Ablehnung wäre etwa denkbar, wenn der ersuchende Staat die für das Ersuchen erforderlichen Informationen auf Grund einer in Liechtenstein begangenen strafbaren Handlung erlangt hat.¹⁹ Hinsichtlich des Abkommens mit Deutschland seien hier etwa der Datendiebstahl bei der LGT Treuhand und ähnliche derzeit in den Medien bekannt gewordene Fälle in Liechtenstein und der Schweiz erwähnt. Die Schweiz erklärt im erläuternden Bericht der Anhörung zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen sogar ein klares Verbot der Amtshilfe bei gestohlenen Bankdaten.²⁰ Auch die Liechtensteinische Treuhändervereinigung forderte eine klare gesetzliche Regelung, welche vorsehen soll, dass ausländische Steuerbehörden keine Steueramtshilfe erhalten, wenn sich deren Erkenntnisse auf gestohlene Bankunterlagen stützen.²¹ Abzulehnen ist ein Amtshilfeersuchen jedenfalls auch dann, wenn die zugrundeliegende Tat verjährt ist. Um dies beurteilen zu können, hat die Steuerverwaltung bei der zuständigen ausländischen Behörde entsprechend Rücksprache zu halten.²² Auch wird sich die Steuerverwaltung beispielsweise bei einem Amtshilfeersuchen der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich Mehrwertsteuern für unzuständig erklären müssen, da die Mehrwertsteuer vom TIEA Deutschland – Liechtenstein nicht umfasst ist.²³

Der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung²⁴ ist vollends zuzustimmen, wenn diese fordert, dass bei Vorliegen eines Ablehnungsgrundes ein Ersuchen abzulehnen ist, d. h. zwingend abgelehnt werden muss. Ein Ermessensspielraum für die

Steuerverwaltung, welchen der aktuelle Gesetzesentwurf²⁵ so vorsieht, ist im Interesse der Rechtssicherheit nicht wünschenswert. Würde die Steuerverwaltung in diesen Fällen Informationen weitergeben, sollte wohl alleine dieser Umstand Amtshilfeansprüche auslösen. Entständen dadurch weitere (wenn auch berechnete) Verdachtsmomente, könnte dies ebenfalls Schadenersatzansprüche auslösen.

Ergibt die Prüfung des Amtshilfeersuchens durch die Steuerverwaltung, dass das Ersuchen zulässig ist, benachrichtigt die Steuerverwaltung den Informationsinhaber, also beispielsweise den Finanzintermediär, über den Eingang des Ersuchens und die darin verlangten Informationen und fordert diesen auf, ihr die verlangten Informationen binnen 14 Tagen zukommen zu lassen.²⁶ In begründeten Fällen kann diese Frist verlängert werden, wobei gegen die Ablehnung einer beantragten Fristverlängerung kein Rechtsmittel zusteht.²⁷

Ausserdem trägt die Steuerverwaltung dem Informationsinhaber auf, sofern das Ersuchen keine vertrauliche Behandlung²⁸

¹⁶ Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz (nicht datiert), S. 14; im Internet abrufbar unter: http://www.llv.li/pdf-llv-rk_vernehmli_steueraamtshilfe.pdf; Vernehmlassungsfrist war der 5.2.2010.

¹⁷ Weiterführend: Schwärzler, Extensive Anwendung des Vertrauensgrundsatzes in Rechtshilfeverfahren, *liechtenstein-journal* 2009, 14 ff.

¹⁸ Vgl. StGH 2003/11 veröffentlicht in LES 2006, 1; StGH 2002/17, Erw 2.3; zuletzt StGH 2007/142, Erw 2.4, sowie OGH-Beschluss vom 01.10.2008, 11 RS 2006.192-37, veröffentlicht in LES 2009, 142;

¹⁹ Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 15.

²⁰ Erläuternder Bericht zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV) des Eidgenössischen Finanzdepartements (Schweiz) vom 20.1.2010.

²¹ Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 4.2.2010, S. 3.

²² Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 15.

²³ Vgl. TIEA Liechtenstein – Deutschland, Artikel 3 Abs. 1 lit a); Beachte jedoch die Möglichkeit der Rechtshilfe im Falle schweren Mehrwertsteuerbetrugs gemäss Art. 51 Abs. 1a Rechtshilfegesetz. Ein solches Ansuchen wäre dann jedenfalls nicht an die Steuerverwaltung sondern an das Fürstliche Landgericht gemäss Art. 55 Abs. 1 Rechtshilfegesetz zu stellen.

²⁴ Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 4.2.2010, S. 3.

²⁵ Vgl. Artikel 8 SteAHG.

²⁶ Vgl. Artikel 10 Abs. 1 lit a und b SteAHG.

²⁷ Vgl. Artikel 10 Abs. 2 SteAHG sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 16.

²⁸ Vgl. Artikel 24 Abs. 2 SteAHG sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 17.

verlangt, allfällig betroffene Personen über das eingeleitete Verfahren in Kenntnis zu setzen und diese über deren Rechte, wie jenes sich am Verfahren zu beteiligen, zu informieren.²⁹ In der Praxis wird dies beispielsweise dann zu Problemen führen, wenn ein Kunde möglichst anonym bleiben möchte und keinen umfassenden Kontakt wünscht oder die Kommunikation über (vereinbarte) Umwege erfolgt. Auch wird zu diskutieren sein, ob es nicht sinnvoller ist, wenn die Information der allfällig betroffenen Personen durch die Steuerverwaltung selbst, mit den durch das Zustellgesetz gebotenen Möglichkeiten, zu erfolgen hat.³⁰ Um an die geforderten Informationen zu gelangen, stehen der Steuerverwaltung zahlreiche Massnahmen bis zu Haus- und Personendurchsuchungen, Beugemittel gegen Zeugen sowie die Beschlagnahme von Unterlagen zur Verfügung. Ausgenommen bleibt jedoch die Möglichkeit einer Vermögenssperre nach § 97a StPO.³¹ Sämtliche Zwangsmassnahmen sind durch einen Einzelrichter des Verwaltungsgerichtshofs (nicht etwa durch einen Untersuchungsrichter) zu bewilligen. Hierfür wurde bereits für das TIEA mit den USA eine Verfassungsänderung vorgenommen.³² Sämtliche Zwangsmassnahmen sind sofort vollstreckbar. Eine Bekämpfung der Massnahme durch die berechtigten Personen ist nur gleichzeitig mit der Schlussverfügung möglich.³³ Im Gegensatz dazu erhält die Steuerverwaltung die Möglichkeit eines Rechtsmittels, wenn die Genehmigung einer Zwangsmassnahme durch den Einzelrichter des Verwaltungsgerichtshofs verweigert wird. Eine solche Beschwerde der Steuerverwaltung ist binnen sieben Tagen an den Verwaltungsgerichtshof zu richten.³⁴

Rechtspolitisch scheint der Ausschluss von Rechtsmittelmöglichkeiten u.E. äusserst problematisch. Bei den möglichen Massnahmen handelt es sich um massive Grundrechtseingriffe, bei welchen jeweils die Bestimmungen der Strafprozessordnung herangezogen werden. Die dagegen in der Strafprozessordnung vorgesehenen Rechtsmittel werden den vom Grundrechtseingriff Betroffenen jedoch vorenthalten. Auch passt es u.E. nicht zusammen, wenn den Berechtigten einerseits zugesichert wird, sich am (gemeint kann nur sein am *laufenden*) Verfahren zu beteiligen und dort ihre Rechte wahrzunehmen,³⁵ soweit dies für die Wahrung schutzwürdiger Interessen notwendig ist, während ihnen gegen Zwangsmassnahmen kein eigenständiges Rechtsmittel zusteht. Es entspricht auch nicht den Prinzipien der Waffengleichheit sowie eines *fair trial*,³⁶ wenn nur einer Partei (Steuerverwaltung) die Möglichkeit einer weiteren Überprüfung eröffnet wird, während sie den berechtigten Personen, welche zudem noch direkt vom Grundrechtseingriff betroffen sind. Die vorgesehene Regelung führt im Ergebnis dazu, dass ein eigenständiges Beschwerderecht³⁷ beispielsweise gegen die Verweigerung der Akteneinsicht zusteht, nicht jedoch gegen die zwangsweise Beschlagnahme der eigenen

Dokumente. Die Steuerverwaltung hat nach Abschluss der Informationsbeschaffung sämtliche vorliegenden Informationen zu prüfen und zu beurteilen, ob diese dem ersuchenden Staat weitergegeben werden können.³⁸ Dies hält sie in einer sogenannten Schlussverfügung fest, welche durch die Berechtigten,³⁹ dies sind der Informationsinhaber⁴⁰ und die betroffenen Personen,⁴¹ binnen 14 Tagen beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werden kann.⁴² Eine Möglichkeit für die berechtigten Personen, das Amtshilfeersuchen per se von vornherein zu bekämpfen, ist nicht vorgesehen. In diesem Zusammenhang sei folglich erwähnt, dass den berechtigten Personen im Vergleich zum nationalen Steuerrecht auch die Möglichkeit einer Beschwerde an die Landessteuernkommission vorenthalten bleibt. Den Berechtigten wird so die Überprüfung durch eine weitere Instanz völlig versagt.⁴³

6. Herausgabe der Informationen

Zentrales Thema eines jeden Amtshilfeersuchens wird stets sein, welche Informationen durch die Steuerverwaltung *genau* übermittelt werden dürfen. Fest steht gemäss Art. 21 Abs. 2 SteAHG, dass die Steuerverwaltung «*Informationen, die nicht voraussichtlich erheblich sind*», nicht übermitteln darf bzw. diese «*gegebenenfalls zu entfernen oder unkenntlich zu machen*» sind. Im Klartext bedeutet dies, dass solche Daten entsprechend von der *Steuerverwaltung* im Falle einer Weitergabe im Amtshilfeweg zu schwärzen sind.⁴⁴ Im Vernehmlassungsbericht

²⁹ Vgl. Artikel 10 Abs. 1 lit c SteAHG.

³⁰ Vgl. hierzu auch die Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 4.2.2010, S. 4.

³¹ Vernehmlassungsbericht der Regierung vom zum Steueramtshilfegesetz, S. 20.

³² Vgl. Artikel 102 Abs. 6 LV.

³³ Vgl. Artikel 27 Abs. 1 SteAHG.

³⁴ Vgl. Artikel 27 Abs. 2 SteAHG.

³⁵ Vgl. Artikel 24 Abs. 1 SteAHG.

³⁶ Vgl. Artikel 6 EMRK.

³⁷ Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 25; bei subsidiärer Anwendung des LVG wäre dies Vorstellung an die Steuerverwaltung sowie Beschwerde an die Regierung.

³⁸ Vgl. Artikel 21 SteAHG.

³⁹ Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit e SteAHG.

⁴⁰ Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit d SteAHG.

⁴¹ Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit c SteAHG.

⁴² Vgl. Artikel 26 SteAHG.

⁴³ Vgl. Artikel 5 Steuergesetz.

⁴⁴ Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 24.

wird dabei als Beispiel eine Stiftung angeführt, deren Beistatut nicht nur die vom ersuchenden Staat identifizierte Begünstigten, sondern auch noch weitere und in Drittstaaten ansässige Begünstigte erwähnt. Die Namen der in diesen Drittstaaten ansässigen Begünstigten dürften dem Vernehmlassungsbericht zufolge nicht offengelegt werden und wären entsprechend zu schwärzen.⁴⁵ Wie dies praktisch erfolgen soll, wenn der ansuchende Staat keinen Namen nennen kann, dürfte nicht nur die betroffenen Finanzintermediäre, sondern auch die Steuerverwaltung selbst noch vor grosse Herausforderungen stellen.

Richtigerweise wären u.E. sämtliche Daten, also auch jene von Begünstigten im ersuchenden Staat, unkenntlich zu machen, sofern deren Identität nicht bereits im Ersuchen ausreichend bekanntgegeben wurde. Dazu bedarf es zur exakten Identifizierung wohl der Nennung des Namens. Dies auch aus dem Grund, weil sogenannte «*fishing expeditions*» durch die Abkommen ausdrücklich untersagt sind und so erlangte Informationen wohl einzig «Zufallstreffer» betreffend Daten wären, welche eben gerade nicht angefragt wurden. Im Hinblick auf den zeitlichen Horizont wird sich zeigen, ob die Steuerverwaltung zudem auch verpflichtet ist, sämtliche Daten, die Rückschlüsse auf vergangene, vom jeweiligen Abkommen nicht erfasste Steuerjahre zulassen, unkenntlich zu machen. Da bis Dato kein Steuerabkommen für rückwirkende Steuerjahre geschlossen wurde und Art. 31 des SteAHG dies («sofern keine abweichenden Bestimmungen») auch nicht vorsieht, wird die Steuerverwaltung wohl sämtliche dem Abkommen zeitlich vorgehende Angaben zu schwärzen haben. Dies betrifft insbesondere das Datum der Gründung einer Stiftung, das Datum einer Beistatutenänderung, Datumsangaben in Protokollen usw.

Im Ergebnis führt die Pflicht zur Unkenntlichmachung durch die Steuerverwaltung und die Rechtsmittelmöglichkeit der betroffenen Personen zu einer «doppelten Kontrolle» und schränkt das Risiko ein, dass «zu viele» Informationen preisgegeben werden. Jedenfalls wird zu klären sein, ob und allenfalls wer für Schäden aus unterlassenen Schwärzungen letztlich zu hafte hat. Da die Übermittlung der Daten an den ansuchenden Staat – und somit die Letztkontrolle – jeweils durch die Steuerverwaltung erfolgt, wird im Ergebnis wohl stets eine Amtshilfeprüfung zu prüfen sein.

7. Konsequenzen

Vorrangig entscheidend für die Amtshilfe in Steuersachen sind demnach folgende Fragen:

- Ist die Person, auf die sich das Ersuchen bezieht, im ersuchenden Staat steuerpflichtig?
- Besteht eine Steuerpflicht für Steuerjahre nach Inkrafttreten des jeweiligen Abkommens?

8. Steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt

Wie bereits unter «Geltungsbereich und erfasste Steuern» ausgeführt, ist bei den bereits abgeschlossenen TIEAs und dem SteAHG einzig die Steuerpflicht im ersuchenden Staat entscheidend. Ausschlaggebend für den Fluss von Informationen der Abkommens-Staaten ist demnach lediglich, unter welchen Kriterien eine Steuerpflicht in einem Abkommensstaat entsteht. Beispielsweise sind in Deutschland alle natürlichen Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (183-Tage-Regelung) im Inland haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.⁴⁶ Zudem ist auf die Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung⁴⁷ hinzuweisen. Es könnten somit auch Personen, die keinen steuerlichen Wohnsitz mehr in Deutschland aufweisen, unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen.

Im Gegensatz dazu ist der Steueranknüpfungspunkt der USA ein Anderer: Als in den USA steuerpflichtig⁴⁸ gelten Personen, welche dort ansässig sind oder welche die US-Staatsbürgerschaft besitzen.⁴⁹ Dies ist insbesondere etwa bei Personen mit Doppelstaatsbürgerschaft und Wohnsitz ausserhalb der USA entscheidend. Auch in den Vereinigten Staaten gilt: «*U.S. citizens are taxed on their worldwide income.*» Weiters ist ein Ausländer mit unbegrenztem Aufenthaltsrecht (*Greencard-Holder*), selbst dann zur Abgabe einer Steuererklärung in den USA verpflichtet, wenn er dort keinen festen Wohnsitz hat.⁵⁰ Die Steuerpflicht in den USA geht demnach weit über das Wohn-

⁴⁵ Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 24.

⁴⁶ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 dESTG.

⁴⁷ Vgl. beispielsweise § 6 deutsches Aussensteuergesetz.

⁴⁸ Verpflichtung zur Abgabe einer US-amerikanischen Steuererklärung; beachte etwa Mindesteinkommensgrenze.

⁴⁹ Vgl. www.vischer.com, *Vischer Anwälte und Notare/Basel*, «US-Staatsangehörigkeit – steuerrechtliches Damoklesschwert».

⁵⁰ Vgl. etwa <http://german.germany.usembassy.gov/germany-ger/faqs/steuer.html>.

sitzmerkmal hinaus.⁵¹ Eine detaillierte Analyse der Vielzahl von Ausnahmebestimmungen, Freibeträgen und Freigrenzen usw. im internationalen Steuerrecht sowie etwaige Sonderbestimmungen für juristische Personen (beispielsweise die Gruppenbesteuerung) ist jedenfalls unerlässlich. Auch empfiehlt es sich stets, einen jeweils nationalen Steuerberater als Experten hinzuzuziehen. Ob eine Steuerpflicht in einem Land besteht, wird also im Regelfall entweder vom Wohnsitz, von der Staatsbürgerschaft oder von beiden Kriterien bestimmt und ist national unterschiedlich geregelt.

9. Erfordernis einer bestehenden Steuerpflicht

Für die Zulässigkeit der Amtshilfe ist erforderlich, dass eine bestehende (wenn auch nur beschränkte) Steuerpflicht im ersuchenden Staat nach Inkrafttreten des Abkommens besteht. Für Deutschland wäre demnach der 1.1.2010, für die USA der 1.1.2009 als Stichtag massgeblich. Fällt demnach die Steuerpflicht einer Person bereits vor Inkrafttreten eines Abkommens weg, besteht für den ersuchenden Staat keine Möglichkeit mehr, an aktuelle Informationen des ersuchten Staates zu gelangen.

Zusammengefasst ist für ein Amtshilfeersuchen entscheidend, dass die vom Ersuchen betroffene Person im ersuchenden Staat steuerpflichtig ist und diese Steuerpflicht auch im Zeitpunkt des Ersuchens noch besteht.

⁵¹ Weiterführende Informationen vgl. <http://www.irs.gov/faqs/faq/0,,id=199677,00.html>.

⁵² Für natürliche Personen (stark vereinfachte Darstellung). Beachte mögliche Änderungen durch Doppelbesteuerungsabkommen.

⁵³ Artikel 15 TIEA Liechtenstein – USA.

⁵⁴ Artikel 3 Abs. 1 a) TIEA Liechtenstein – Deutschland.

⁵⁵ Artikel 13 Abs. 2 TIEA Liechtenstein – Deutschland.

⁵⁶ Gemäss Kernbotschaft der liechtensteinischen Regierung jedoch nur für die Zukunft, also Steuerjahre ab 2010 ff.; jedoch ist eine rückwirkende steuerliche Einschätzung möglich.

⁵⁷ Artikel 3 Abs. 1 b) TIEA Liechtenstein – Irland.

⁵⁸ Artikel 13 Abs. 2 TIEA Liechtenstein – Irland.

⁵⁹ Artikel 3 Abs. 1 TIEA Liechtenstein – Frankreich.

⁶⁰ Artikel 11 TIEA Liechtenstein – Frankreich.

⁶¹ Artikel 3 Abs. 1 b) TIEA Liechtenstein – St. Kitts and Nevis.

⁶² Artikel 13 TIEA Liechtenstein – St. Kitts and Nevis.

Übersicht Auswahl TIEAs

Land	Erfasste Steuern	Zeitraum	Anknüpfungspunkt ⁵²	Besonderheiten
USA	Federal taxes	Steuerjahre ab 01.01.2009 ⁵³ (Art. 15)	Wohnsitz und Staatsbürgerschaft	Alle Bundessteuern, keine abschliessende Aufzählung; keine state-taxes
Deutschland	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer einschliesslich der hierauf erhobenen Zuschläge; ⁵⁴	Steuerjahre ab 01.01.2010 ⁵⁵ (Art. 13 Abs. 2)	Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt (183 Tage)	Zusatzprotokoll Z 4: Erteilte Auskünfte auch zur weiteren Beurteilung auch für Zeiträume, auf die die erteilten Auskünfte nicht bezogen waren; (Rückwirkung)? ⁵⁶
Irland	income tax, income levy, corporation tax, capital gains tax, capital acquisitions tax and value added tax ⁵⁷	Steuerjahre ab 01.01.2010 ⁵⁸	Residence, ordinary residence	Namensnennung für Identitätsbestimmung nicht erforderlich (Zusatzprotokoll Z 2)
Frankreich	(sämtliche) bestehende Steuern, die gemäss den bestehenden Bestimmungen der Vertragsparteien erhoben werden ⁵⁹	Steuerjahre ab 01.01.2010 ⁶⁰	Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt (183 Tage)	Kein Zusatzprotokoll; alle bestehenden Steuern, keine abschliessende Aufzählung
St. Kitts and Nevis	die Einkommensteuern und Gesellschaftsteuern beziehungsweise alle Steuern, die im Hoheitsbereich von Saint Kitts und Nevis erhoben werden ⁶¹	Steuerjahre ab 01.01.2010 ⁶²	–	Wurde am 14.12.2009 unterzeichnet, somit nur zwei Wochen bis Anwendung