

## beiträge

# Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug – Juristische Antworten auf praktische Fragen

Dr. Helmut Schwärzler<sup>1</sup>, Dr. Lukas Rattacher<sup>2</sup> und MMag. David Karl Jandrasits<sup>3</sup>

*In Liechtenstein können seit der am 01.07.2019 in Kraft getretenen Novellierung des Geldwäschereitätbestandes nach § 165 StGB durch Steuerbetrug im Ausland ersparte Steueraufwendungen geldwäschefähige Vermögensbestandteile darstellen. Liechtensteinische Banken haben in der Folge begonnen Transaktionen von sogenannten substanzlosen Gesellschaften zu verweigern und den Betroffenen Kontoauflösungen in Aussicht zu stellen. Nach Auffassung einiger Treuhänder blockierten Banken die Zahlungen mancher Kunden willkürlich und stellen sie systematisch unter Generalverdacht. In diesem Beitrag soll das «Substanzerfordernis» erstmals aus primär strafrechtlicher Sicht analysiert werden und die voraussichtlichen Auswirkungen auf das Treuhandgeschäft in Liechtenstein beleuchtet werden.*

## I. Einleitung

Mit dem 01.07.2019 trat in Liechtenstein die Novelle zur Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung (Revision der Geldwäschereibestimmungen) in Kraft (LGBl. 2019 Nr. 122). Neu ist dabei, dass «ersparte Steueraufwendungen» nun geldwäschefähige Vermögensgegenstände sind. Für die Normadressaten allgemein sowie insbesondere für liechtenstei-

nische Finanzintermediäre und Banken stellen sich nun zahlreiche Fragen im Zusammenhang mit der neuen Rechtslage.

Durch die Erfassung der ersparten Steueraufwendungen als geldwäschefähige Vermögensgegenstände sind (Mehrwertsteuer-)Steuerbetrugsdelikte im Ausland, die nach den einschlägigen liechtensteinischen Bestimmungen regelmässig die Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden voraussetzen (vgl. die Art. 140 SteG und Art. 88 und 89 MWSTG), in den Fokus der Betrachtung gerückt. Vor allem ein Satz im BuA 2015/114 hat bei Finanzintermediären und Sorgfaltspflichtunterworfenen zu grosser Unsicherheit und Verwirrung geführt. So heisst es dort: «Bei Verwendung von völlig substanz- und funktionslosen so genannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund dürften jedoch regelmässig solche Urkunden involviert sein.»<sup>4</sup> Hieraus wird nun von vielen Betroffenen zur vermeintlichen Vermeidung einer eigenen Strafbarkeit nach § 165 StGB ein steuerrechtliches Substanzerfordernis für die betreuten Gesellschaften abgeleitet, da – so zumindest die verbreitete Meinung – eine Verschiebung von Geldern nach Liechtenstein dann im Ausland keinen Steuerbetrug darstellen könne, wenn vor Ort eine die Vermögensverlagerung rechtfertigende wirtschaftliche Substanz vorhanden sei.<sup>5</sup>

Nach Auffassung der Autoren kann aber weder den strafrechtlichen, noch den steuerrechtlichen Bestimmungen ein derartiges Substanzerfordernis pauschal unterstellt werden. Im folgenden Beitrag möchten die Autoren daher den Lesern eine Analyse aus Sicht des materiellen und prozessualen Strafrechts sowie der sorgfaltspflichtrechtlichen Regelungen liefern und dadurch wesentliche Unklarheiten auf der rechtlichen Ebene mit entsprechenden faktischen Auswirkungen beseitigen.

1 Dr. Helmut Schwärzler, Partner bei Schwärzler Rechtsanwälte, ist eingetragener Rechtsanwalt bei der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer sowie eingetragen in der Anwaltsliste gem. Art. 28 BGFA im Kanton Zürich und hat die Eignungsprüfung gem. § 27 EuRAG, nunmehr EIRAG, beim Oberlandesgericht Innsbruck absolviert.

2 Dr. Lukas Rattacher war zuletzt Assistent am Institut für Multimediale Linzer Rechtsstudien, Abteilung für multimediales Zivilrecht der Johannes Kepler Universität Linz, und ist nunmehr als Rechtsanwaltsanwärter in der Kanzlei Schwärzler Rechtsanwälte im Fürstentum Liechtenstein tätig.

3 MMag. David Karl Jandrasits, Rechtsanwalt bei Schwärzler Rechtsanwälte, ist eingetragener Rechtsanwalt bei der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer sowie eingetragen in der Anwaltsliste gem. Art. 28 BGFA im Kanton Zürich und hat neben dem österreichischen Recht auch italienisches Recht studiert.

4 BuA 2015/114, S. 20.

5 Zur Vermutung über die Verwendung falscher, verfälschter oder inhaltlich unrichtiger Urkunden betreffend substanzlosen Refakturierungsgesellschaften und der subjektiven Tatseite vgl. unter III.B.3.

## II. Historische Entwicklung

### A. Novellierungsprozess

Anlass der oben genannten Gesetzesnovelle war die von Moneyval<sup>6</sup> als ungenügend bewertete Umsetzung der Empfehlung 1 des FATF<sup>7</sup> 2003-Standards durch Liechtenstein bei der letzten Länderprüfung im Jahr 2014. Die technische Umsetzung wurde dabei zwar als korrekt bewertet, es wurden aber schwerwiegende Mängel bei der Effektivität festgestellt.<sup>8</sup> Problematisch schätzte Moneyval die hohen Beweisanforderungen für die Vortat ein, dass es seit 2007 nur eine Verurteilung wegen Geldwäscherei gab und dass keine Anklagen wegen autonomer Geldwäscherei (*autonomous money laundering*) erhoben wurden.<sup>9</sup> Mit dem neuen FATF 2012-Standard werden die Anforderungen zudem weiter verschärft.<sup>10</sup>

Die Regierung setzte daher am 03.10.2017 eine Arbeitsgruppe bestehend aus Vertretern des Obergerichtes, des Landgerichtes, der Staatsanwaltschaft, der Stabsstelle FIU und des Amtes für Justiz (Vorsitz) ein, die beauftragt wurde, der Regierung einen Bericht zur noch ausstehenden Umsetzung der Empfehlung 1 (Strafrecht/Strafverfolgung) von Moneyval vorzulegen. Als Ergebnis wurde ein Vernehmlassungsbericht sowie der darauf basierende BuA 2018/102 vorgelegt.<sup>11</sup>

Mit Beschluss vom 29.08.2018 verabschiedete die Regierung in der Folge den Vernehmlassungsbericht betreffend die gegenständliche Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung. Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens wurden mehrere inländische Institutionen<sup>12</sup> eingeladen eine Stellungnahme abzugeben. Zum Vernehmlassungsbericht konkret geäußert haben sich der Liechtensteinische Bankenverband, die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer, die

Finanzmarktaufsicht Liechtenstein (im Folgenden FMA), die Liechtensteinische Staatsanwaltschaft und zwei private Vernehmlassungsteilnehmer.<sup>13</sup> Entsprechend der für Vernehmlassungsverfahren in Liechtenstein üblichen Praxis wurde im BuA 2018/102 auf die eingelangten Stellungnahmen inhaltlich eingetreten.<sup>14</sup>

### B. Novellierung des § 165 StGB

#### 1. Allgemein – Steuerdelikte als Vortat zur Geldwäscherei

Steuerdelikte haben im Vergleich zu anderen geldwäschereirelevanten Vortaten die Besonderheit, dass Geld im Rahmen legaler Geschäftstätigkeiten verdient wird und dieses somit nicht aus einer Straftat stammt. Der Täter erlangt in der Folge erst dadurch einen Vorteil, dass er die Finanzbehörde über die wahren Einnahmen täuscht oder durch fingierte Ausgaben zu einer zu niedrigen Bemessung der Steuer verleitet. Dadurch erspart sich der Täter die Bezahlung der Steuer – man spricht von «ersparten Steueraufwendungen».<sup>15</sup> «Ersparte Steueraufwendungen» waren von § 165 Abs. 4 StGB a.F. nicht erfasst. Für den Bereich der direkten Steuern bedeutete dies, dass – von seltenen, nicht praxisrelevanten Fällen abgesehen – bei der Vortat des Vergehens nach Art. 140 des Steuergesetzes (SteG) die allermeisten Fälle nicht erfasst waren.<sup>16</sup> Die «schweren Steuerdelikte» sind bereits seit dem LGBl. 2015 Nr. 371 ausdrücklich als Vortaten zur Geldwäscherei im § 165 StGB genannt. «Schwere Steuerdelikte» sind die Art. 140 SteG («Steuerbetrug»), Art. 88 MWSTG («Steuerbetrug»); und Art. 89 MWSTG («Qualifizierte Steuerhinterziehung») enthaltenen Tatbestände.

Art. 140 SteG setzt den vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden voraus. Gemäss § 5 StGB handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (sogenannter «Eventualvorsatz» oder «*dolus eventualis*»). Ein

6 Moneyval ist der Expertenausschuss des Europarates für die Bewertung von Massnahmen gegen Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Moneyval nutzt die Standards der FATF und berichtet der FATF über ihre Ergebnisse. Ziel der Arbeit ist, die Standards in Ländern, die Mitglied des Europarats, aber nicht Mitglied der FATF sind (Liechtenstein), Geltung zu verschaffen.

7 Financial Action Task Force (on Money Laundering) (FATF, «Arbeitsgruppe für finanzielle Massnahmen (gegen Geldwäsche)», französisch Groupe d'Action financière, GAFI) ist die Bezeichnung für den Arbeitskreis Massnahmen zur Geldwäschebekämpfung. Die FATF führt fortlaufend Peer Reviews aller Mitglieder durch, um den Umsetzungsgrad der FATF-Empfehlungen zu bewerten und eine detaillierte Beschreibung und Analyse des Systems jedes Landes zur Verhinderung des kriminellen Missbrauchs des Finanzsystems zu liefern.

8 BuA 2018/102, 4.

9 BuA 2018/102, 5 f.

10 BuA 2018/102, 6.

11 BuA 2018/102, 8.

12 Zur Liste aller ersuchten Institutionen und Stellen siehe BuA 2018/102, 10 f.

13 BuA 2018/102, 10 ff.

14 Vgl. M. Ritter, Die Organisation des Gesetzgebungsverfahrens in Liechtenstein, LJZ 12 (1991), 71–77; H. Hoch, Verfassung- und Gesetzgebung in G. Batliner (Hg.) Die liechtensteinische Verfassung 1921 (1994), 201–229, bes. 217f.; Waschkuhn, Politisches System, 1994, 297–299.

15 BuA 2018/102, 16.

16 Bei der Revision in den Jahren 2015/2016 erachtete es die Regierung als opportun, ersparte Steueraufwendungen nicht zu erfassen, solange keine konkreten Parameter zur effektiven Umsetzung des Standards betreffend Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei vorliegen (Bericht und Antrag Nr. 114/2015, S. 16).

Steuerbetrug unterscheidet sich von der «einfachen» Steuerhinterziehung in der Art, dass er auf objektiver Tatbestands-ebene mit qualifizierten Mitteln, nämlich mit Urkunden (vgl. § 74 Abs 1 Z 7 StGB) begangen wird, die gefälscht oder verfälscht sind bzw. erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig wiedergeben. Als Urkunde in diesem Sinne gilt jedes Schriftstück, das geeignet ist, steuerlich erhebliche Tatsachen zu belegen. Dies sind insbesondere Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Bescheinigungen oder die Beilagen zur Steuererklärung. Die Steuererklärung selbst ist eine reine Wissenserklärung und gilt somit nicht als «Urkunde».<sup>17</sup> Die «einfache» Steuerhinterziehung ohne Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden stellt keine Vortat zur Geldwäscherei dar.<sup>18</sup>

Mit der Aufnahme von Art. 88 MWSTG (ohne die Einschränkung auf Taten, die eine Schädigung des Haushalts der Europäischen Union mit sich bringen) in den Vortatenkatalog des § 165 StGB entfiel der frühere Abs. 3a. Ebenfalls in den Vortatenkatalog des § 165 StGB aufgenommen wurde die qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art. 89 MWSTG, wobei auf die obigen Ausführungen zu Art. 140 SteG zu verweisen ist.<sup>19</sup>

## 2. Novellierung durch das LGBl. 2015 Nr. 371

Im Bereich der Steuern waren bis zum LGBl. 2015 Nr. 371 gemäss § 165 Abs. 3a StGB a.F. nur Vergehen im Sinne von Art. 88 MWSTG erfasst, die im Zusammenhang mit einer Schädigung des Haushalts der Europäischen Gemeinschaften standen, sofern die hinterzogene Steuer oder der unrechtmässige Vorteil 75'000.– Franken überstieg. Andere Steuerdelikte waren nicht erfasst. § 165 StGB wurde in den Abs. 1 und 2 dahingehend angepasst, dass die gemäss liechtensteinischem Steuerrecht gerichtlich strafbaren Vergehen<sup>20</sup> («schwere Steuerdelikte») als Vortaten in die Geldwäschereibestimmungen aufgenommen wurden.<sup>21</sup>

## 3. Novellierung durch das LGBl. 2019 Nr. 122

Der Geldwäschereitatbestand des § 165 StGB wurde mit dem LGBl. 2019 Nr. 122 wie folgt angepasst: In Abs. 1 wurde der Vortatenkatalog geändert, indem nun alle Straftaten mit einer Strafdrohung von mehr als einjähriger Freiheitsstrafe als mögliche Vortaten zur Geldwäscherei aufgenommen wurden. Diese Anpassung des Vortatenkatalogs entspricht der Rezeptionsvorlage des § 165 Abs. 1 öStGB. In Österreich wurde der Vortatenkatalog der Geldwäschereibestimmung bereits im Jahr 2017 ebenfalls im gleichen Ausmass angepasst.<sup>22</sup> Damit wurde Art. 3 Ziff. 4 der 4. EU-Geldwäschereirichtlinie<sup>23</sup> umgesetzt. Alle Vermögensbestandteile, die aus einer mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedrohten strafbaren Handlung stammen, kommen somit als Vortat der Geldwäscherei in Betracht.<sup>24</sup>

In Abs. 2 erfolgte aufgrund der Anpassung des Vortatenkatalogs in Abs. 1 eine entsprechende Wiederholung.

Abs. 3 wurde an die Rezeptionsvorlage von § 165 Abs. 3 öStGB angeglichen, der für Tathandlungen nach diesem Absatz eine Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren vorsieht. Die bisherigen Abs. 3 und 6 wurden aus legislativen Gründen inhaltsgleich in die Abs. 3 und 4 überführt. Der Strafraum bei der qualifizierten Tatbegehung nach Abs. 4 (Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren anstatt bisher sechs Monate bis zu fünf Jahre) wurde an die österreichische Rezeptionsvorlage von § 165 Abs. 4 öStGB angeglichen.

Der Schwerpunkt der Gesetzesnovelle lag jedenfalls auf dem neuen Abs. 5 des § 165 StGB. Nach § 165 Abs. 5 StGB NEU sollen sogenannte «ersparte Steueraufwendungen» als Vermögensbestandteil i.S.d. § 165 Abs. 1 StGB und somit als Tatobjekt einer Geldwäschereihandlung gelten.<sup>25</sup> Die Änderungen der Abs. 1, 2, 3 und 6 von § 165 StGB wurden von den zum Vernehmlassungsbericht Stellungnehmenden weitgehend positiv beurteilt bzw. gab es keine nennenswerten Einwände.<sup>26</sup> Weit ausführlicher wurde die Erfassung der «ersparten Steueraufwendungen» diskutiert, sodass dieser Beitrag im Folgenden schwerpunktmässig § 165 Abs. 5 StGB NEU beleuchtet.

17 BuA 2015/114, 19.

18 Vgl. dazu BuA 2015/114, 19.

19 Die Steuerhinterziehung im SteG (Art. 137) ist dagegen nicht qualifiziert und stellt daher nur eine (nicht-vortatenfähige) Übertretung dar, sodass *in puncto* (qualifizierte) Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäscherei nur der Tatbestand nach dem MWSTG bleibt.

20 Art. 140 SteG (Steuerbetrug); Art. 88 MWSTG (Steuerbetrug); und Art. 89 MWSTG (Qualifizierte Steuerhinterziehung).

21 Vgl. zur ausf. (auch rechtsvergleichenden) Analyse BuA 2015/114, 23 ff.

22 Vgl. BGBl. I Nr. 117/2017

23 Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission.

24 BuA 2018/102, 12.

25 Siehe ausf. unter III.

26 Vgl. dazu BuA 2018/102, 13.

## C. Ersparte Steueraufwendungen als geldwäschefähige Vermögensbestandteile

### 1. Ländervergleich – rechtsvergleichende Analyse

Die FATF hob bei ihrem Länderbericht zu Dänemark hervor, dass Dänemark in der Lage gewesen sei, zu veranschaulichen, dass die Definition von «Erträgen» den Begriff «Ersparnisse» nicht ausschliesse (z.B. wenn der aus der Straftat erlangte Nutzen dadurch erzielt werde, dass für etwas nicht bezahlt werde, wo dies gesetzlich vorgeschrieben wäre).<sup>27</sup> Aufgrund dieses Ergebnisses bei der Länderprüfung Dänemarks sollen nun im Zusammenhang mit Steuerdelikten auch «ersparte Steueraufwendungen» als geldwäschefähige Vermögensbestandteile von § 165 StGB erfasst werden.<sup>28</sup> Aus Sicht des Gesetzgebers könne nämlich aus der Länderprüfung Dänemarks geschlossen werden, dass auch entgangene Steueraufwendungen als Tatobjekt vom Tatbestand der Geldwäscherei erfasst sein müssen.<sup>29</sup> Neben dem Vereinigten Königreich und Deutschland<sup>30</sup> seien diese ersparten Aufwendungen insbesondere auch

von der Schweiz<sup>31</sup> ausdrücklich erfasst.<sup>32</sup> Im Bereich des StGB sei der Blick auch nach Österreich als Rezeptionsland für § 165 StGB zu richten.<sup>33</sup>

Der Bericht über die gegenseitige Bewertung (MER) Österreichs wurde im September 2016 angenommen. Die Länderprüfung Österreichs im Jahr 2016 (nach dem neuen FATF 2012-Standard) hat ergeben, dass die Umsetzung der Steuerdelikte als Vortaten ungenügend erfolgte.<sup>34</sup> Der Gesetzgeber spricht im BuA 2018/102 an, dass die Effektivität der Strafverfolgung (IO.7) an hohe Anforderungen geknüpft sei. Österreich sei im Jahr 2016 bei IO.7 durch die FATF mit der Tiefstnote («low») bewertet worden, obwohl eine stattliche Anzahl an Geldwäscherei-Verurteilungen nachgewiesen worden sei. Der Gesetzgeber gibt daher zu bedenken, dass ohne den Nachweis von erfolgreichen Geldwäschereiermittlungen (die über Eigengeldwäscherei hinausgehen) sowie von Anklagen und Verurteilungen mit abschreckenden Sanktionen davon auszugehen sei, dass Liechtenstein in diesem Punkt nicht besser als Österreich bewertet werde. Da Österreich überdies die ersparten Aufwendungen in § 165 öStGB bisher nicht erfasst habe, sei § 261 dStGB, der ebenfalls Steuerersparnisse erfasse, Vorbild für die gegenständliche Abänderung von § 165 Abs. 5 StGB.<sup>35</sup>

Zu beachten ist u.E. in diesem Zusammenhang, dass einerseits der Gesetzgeber selbst zu bedenken gibt, dass neben systematischen und dogmatischen auch erhebliche verfassungs-

27 FATF (2017), Anti-money laundering and counter-terrorist financing measures – Denmark, Fourth Round Mutual Evaluation Report, FATF, Paris, S. 146 FN 23.

28 BuA 2018, 102, 7.

29 BuA 2018, 102, 7. Anzumerken ist, dass Liechtenstein nicht durch die FATF, sondern Moneyval evaluiert wird, wobei es so sei, dass von Moneyval noch strengere Massstäbe in Bezug auf die Prüfung der Effektivität angelegt werden würden (BuA 2018, 102 FN 7).

30 Vgl. § 261 Abs. 1 dStGB erster und letzter Satz: «Wer einen Gegenstand, der aus einer in Satz 2 genannten rechtswidrigen Tat herrührt, verbirgt, dessen Herkunft verschleiert oder die Ermittlung der Herkunft, das Auffinden, die Einziehung oder die Sicherstellung eines solchen Gegenstandes vereitelt oder gefährdet, wird mit Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren bestraft. [...]

Satz 1 gilt in den Fällen der gewerbsmässigen oder bandenmässigen Steuerhinterziehung nach § 370 der Abgabenordnung für die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen und unrechtmässig erlangten Steuererstattungen und -vergütungen sowie in den Fällen des Satzes 2 Nr. 3 auch für einen Gegenstand, hinsichtlich dessen Abgaben hinterzogen worden sind.»

31 Vgl. Art. 305<sup>bis</sup> chStGB (Geldwäscherei): «1. Wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. 1bis. Als qualifiziertes Steuervergehen gelten die Straftaten nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1993 über die direkte Bundessteuer und nach Artikel 59 Absatz 1 erstes Lemma des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300'000 Franken betragen.

2. In schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe. Mit der Freiheitsstrafe wird eine Geldstrafe bis zu 500 Tagessätzen verbunden. Ein schwerer Fall liegt insbesondere vor, wenn der Täter: a. als Mitglied einer Verbrechenorganisation handelt; b. als Mitglied einer Bande handelt, die sich zur fortgesetzten Ausübung der Geldwäscherei zusammengefunden hat; c. durch gewerbsmässige Geldwäscherei einen grossen Umsatz oder einen erheblichen Gewinn erzielt.

3. Der Täter wird auch bestraft, wenn die Haupttat im Ausland begangen wurde und diese auch am Begehungsort strafbar ist.» SR 311.0.

32 BuA 2018/102, 17.

33 Österreich ist Mitglied bei der FATF, nicht aber bei Moneyval.

34 FATF [2016], Anti-money laundering and counter-terrorist financing measures – Austria, Fourth Round Mutual Evaluation Report, FATF, Paris; vgl. auch BuA 2018/102, 7.

35 BuA 2018/102, 17.

rechtliche Bedenken gegen die Erfassung von ersparten Steuer- aufwendungen als Tatobjekt der Geldwäscherei sprechen.<sup>36</sup> Andererseits folgt § 261 dStGB grundlegend einer anderen Systematik als § 165 StGB. Während der neue Abs. 5 des § 165 StGB anordnet, dass ein Vermögensbestandteil aus einer straf- baren Handlung herrührt, wenn er durch die Begehung eines Vergehens nach Art. 140 des SteG oder nach Art. 88 oder 89 des MWSTG erspart wurde, wird nach § 261 Abs. 1 Satz 3 dStGB ausdrücklich normiert, dass der 1. Satz («*Wer einen Gegenstand [...]*») des § 261 Abs. 1 dStGB auch für erspar- te Aufwendungen gilt, die durch gewerbsmässige oder bandenmässige Steuerhinterziehung nach § 370 der (deutschen) Abgabenordnung erlangt wurden. Damit erfasst die deutsche Regelung explizit «ersparte Steuer- aufwendungen» als geldwäs- chefähige «Gegenstände». § 165 Abs. 5 StGB erfasst «erspar- te Steuer- aufwendungen» hingegen nur indirekt, weil nur fest- gehalten wird, dass Vermögensgegenstände aus einer Straftat herrühren, wenn sie durch ein schweres Steuerdelikt erspart wurden. Dass «ersparte Steuer- aufwendungen» auch geld- wäscherfähige Vermögensgegenstände sind, ist in § 165 StGB NEU nicht ausdrücklich festgehalten. Die Regelung des neuen Abs. 5 ist zudem sogar gegenüber der deutschen Bestimmung überschüssend, weil es keine Einschränkung auf «gewerbs- mässigen oder bandenmässigen» Steuerhinterziehung gibt. In Liechtenstein ist die Geldwäsche von selbst einem «ersparten» Franken ab 01.07.2019 nach § 165 StGB grundsätzlich strafbar.

## 2. Dogmatische Einordnung

Nach Auffassung des Gesetzgebers komme es bei Steuerstraf- taten (mit Ausnahme von Rückerstattungen, Gutschriften oder vergleichbaren Sachverhalten, die vom Begriff des Vermögens- bestandteils bereits erfasst sind und auch weiterhin erfasst bleiben) nicht zu einem Vermögenszufluss, sondern zu einem «unterbliebenen Abfluss» von in aller Regel legal erworbenem Vermögen.<sup>37</sup> Daher fehle es insoweit auch an einem definierba- ren Vermögensbestandteil, der dem Täter des Steuervergehens aus der Tat zukomme. Da der Täter seine Steuerschuld grund- sätzlich aus seinem Gesamtvermögen zu entrichten habe, erfasse der ungerechtfertigte Steuervorteil das Gesamtver- mögen; einen identifizierbaren aus der Straftat herrührenden Vermögensbestandteil gebe es nicht.<sup>38</sup>

Der Gesetzgeber kommt daher zum Schluss, dass die Annah- me einer uneingeschränkten (weltweiten) Kontamination des gesamten legal erworbenen Vermögens in der Tat unverhält- nismässig und damit verfassungswidrig wäre. Er nimmt Bezug

auf Art. 14 dGG, wonach verboten sei, legal erworbenes Ver- mögen vollumfänglich einer strafrechtlichen Blockade durch § 261 dStGB zu unterwerfen, und gibt zugleich eine historisch- teleologische Interpretation des Begriffs der «ersparten Steuer- aufwendungen» vor. Der Begriff «ersparte Aufwendungen» sei nämlich – auch im Hinblick auf die Pflichten der liechten- steinischen Finanzintermediäre nach dem SPG – verfassungs- konform einschränkend auszulegen. Diese Auslegung obliege den Gerichten, wobei die vorzunehmende Konkretisierung der ersparten Aufwendungen im Tätervermögen durch gesetzliche oder behördliche/gerichtliche Anordnung oder durch den Vor- täter selbst erfolgen könne. Ohne derartige Konkretisierung sei grundsätzlich die Absonderung eines Anteils aus dem Ge- samtvermögen des Steuerschuldners so vorzunehmen, dass die Steuerersparnis grundsätzlich in dem Land eintrete, in welchem die Steuer verkürzt wurde. Dies gelte sowohl für die Steuerver- kürzung in Liechtenstein als auch für jene im Ausland. Sollte daher bei einem Steuerbetrug in Liechtenstein ausreichend Ver- mögen in Liechtenstein vorhanden sein, könne aus liechtenstei- ner Sicht (vgl. § 64 Abs. 1 Ziff. 9 StGB) ausländisches Vermögen nicht Gegenstand der Geldwäscherei sein. Genauso wenig sei es umgekehrt möglich, dass Vermögen in Liechtenstein Gegen- stand der Geldwäscherei sein könne, wenn bei einem im Aus- land begangenen Steuerbetrug in diesem Land ausreichend Vermögen vorhanden sei.<sup>39</sup> Dieser Grundsatz gelte aber dann nicht, wenn im Land, in welchem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist. Dann könne auch das in Liechtenstein befindliche Vermögen Gegenstand der Geldwäscherei sein (oder umgekehrt gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 9 StGB). Wenn der Täter sein Vermögen in einem derartigen Umfang aus dem Land der Steuerverkürzung verbracht habe, dass seine Ersparnis dort nicht mehr vorhanden und somit der von ihm verkürzte Betrag nicht mehr gedeckt sei, sei er nicht mehr schutzwürdig. Das Vermögen in Liechtenstein könne aber maximal in jener Höhe kontaminiert sein, welches im Land der Steuerverkürzung nicht (mehr) vorhanden sei.<sup>40</sup> Der Täter könne zudem in einer solchen Konstellation jederzeit eine Konkretisierung der ersparten Aufwendungen in seinem in Liechtenstein befindlichen Vermögen vornehmen, indem er der Behörde dies mitteile und dieser dadurch eine Sicherstellung ermögliche. Erfolge keine Konkretisierung durch den Täter, könne dieser aber, sobald ein der Steuerersparnis entsprechen- der Vermögenswert mit einem Verfügungsverbot belegt sei, über allfälliges restliches Vermögen wieder straffrei verfügen.<sup>41</sup>

36 BuA 2018/102, 18 f m.w.N.

37 BuA 2018/102, 17 f.

38 BuA 2018/102, 17 f.

39 BuA 2018/102, 19 f.

40 BuA 2018/102, 20 f.

41 BuA 2018/102, 21.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

Für die Pflichten der liechtensteinischen Finanzintermediäre nach dem SPG im Zusammenhang mit ersparten Steueraufwendungen bedeute dies, dass insbesondere erst dann besondere Abklärungen durchzuführen und allenfalls Verdachtsmitteilungen an die Stabsstelle FIU hinsichtlich § 165 Abs. 1 oder 2 StGB zu erstatten seien, wenn sie Kenntnis davon erlangten, dass im Land der angeblichen Steuerverkürzung kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden sei. Diese Kenntnis werde nach den Vorstellungen des Gesetzgebers gemäss BuA 2018/102 im Regelfall erst dann vorliegen, wenn von Behörden ausdrücklich bestätigt werde, dass im Verkürzungsstaat kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden sei.<sup>42</sup>

Diese Formulierung im BuA ist u.E. als historische Auslegungshilfe einschränkend zu verstehen. Würde man sich nämlich streng am Wortlaut des Gesetzgebers orientieren, müsste man unterstellen, dass die Sorgfaltspflichtigen in den allermeisten Fällen solange inaktiv bleiben könnten als sich keine ausländische Behörde an sie wendet. Dies ist weder realistisch und praktikabel, noch kann es die wahre Intention des Gesetzgebers gewesen sein. Eine ausländische Behörde wird nämlich regelmässig nicht von sich aus eine Mitteilung erstatten, dass kein ausreichendes Vermögen im Wohnsitzstaat des Kunden vorhanden ist. *De facto* wird dies erst erkennbar sein, wenn bereits ein Steueramtshilfeersuchen oder ein Strafrechtshilfeersuchen vorliegt. Zu diesem Zeitpunkt besteht die Gefahr, dass eine Meldung bereits erfolgen hätten müssen. Nimmt man hingegen eine Meldepflicht erst für den Zeitpunkt einer Mitteilung durch eine ausländische Behörde an, dann müsste der Finanzintermediär aus rein praktischer Sicht kaum jemals eine Meldung vornehmen. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein und ist daher u.E. auf das Vorliegen konkreter Anhaltspunkte zu reduzieren, sodass dann eine Meldung zu erfolgen hat, wenn der Finanzintermediär aufgrund externer Umstände Verdacht schöpfen muss bzw. schöpfen hätte müssen.<sup>43</sup>

Jedenfalls kommt es aber in den Gesetzesunterlagen, insbesondere im BuA, zu einer groben Vermengung von zumindest drei unterschiedlichen Rechtsgebieten durch den Gesetzgeber. Selbstverständlich sind nämlich das Strafrecht, das Sorgfaltspflichtenrecht und das Steueramtshilfeamt notwendigweise voneinander zu trennen.

Die Frage, ob und allenfalls welche wirtschaftliche Substanz notwendig sein soll, muss jeweils aus dem Blickwinkel des zu-

ständigen steuerlichen Sitzstaates beantwortet werden. Genau daran zeigt sich auch die grösste Schwäche der geänderten Rechtslage und ihrer Auslegung, da schlicht nicht dahingehend unterschieden wird, welche Rechtsfolge durch die geforderte Substanz eigentlich gewollt oder verhindert werden soll.

Im Endeffekt stellt die neue Rechtslage eine sehr ungenaue Vermischung von steuerrechtlichen- und strafrechtlichen Tatbeständen dar. Im Ländervergleich zeigt sich auch, dass genau diese Vermischung von unterschiedlichen Tatbeständen von anderen Staaten dadurch vermieden wurde, dass das sogenannte Substanzerfordernis explizit durch steuerrechtliche Bestimmungen – und nicht wie in Liechtenstein durch strafrechtliche – abgedeckt wurde. Dies erscheint im Ergebnis die überzeugendere Lösung zu sein, da eine ausländische Steuerbehörde naturgemäss die steuerliche Anerkennung einer liechtensteinischen Gesellschaft nicht von der strafrechtlichen Relevanz oder Irrelevanz der Tätigkeit einer Bank oder eines Treuhänders als Beitragstätter zur Geldwäscherei des allenfalls Steuerpflichtigen abhängig macht. Dies wäre bereits vom rein zeitlichen Ablauf unmöglich, da eine Beitragstätigkeit zur Geldwäscherei durch ersparte Steueraufwendungen logischerweise überhaupt erst in Frage kommt, wenn feststeht, dass es sich um eine unrechtmässige, ersparte Steueraufwendung handelt. Genau diese Frage kann aber nur durch die ausländischen Steuerbehörden und keinesfalls durch inländische Sorgfaltspflichtige zu beurteilen sein.

Im Bericht und Antrag heisst es, dass nach Konkretisierung der ersparten Aufwendungen, indem der Behörde die Sicherstellung bzw. die Verhängung eines Verfügungsverbots ermöglicht wird, wieder über allfälliges restliches Vermögen straffrei verfügt werden kann. Eine Sperre inländischen Vermögens hat aber an sich nichts mit der Strafbarkeit nach § 165 StGB zu tun. Wenn es zu einem Steuerbetrug im Ausland gekommen ist und keine ausreichende Substanz im Staat der steuerlichen Verkürzung vorhanden ist, ändert die Aussonderung eines entsprechenden Vermögensbestandteils des inländischen Vermögens nichts an der Strafbarkeit wegen Geldwäscherei. Auch tätige Reue kommt wohl nur in Betracht, wenn die Behörden in Liechtenstein noch keine Kenntnis des Sachverhalts haben.

Auch die Verdachtsmeldungen an die FIU nach Art. 17 SPG steht in keinem notwendigen Zusammenhang mit einer Strafbarkeit nach § 165 StGB. Es ist sich vor Augen zu führen, dass die Strafbarkeit nach § 165 StGB an sich keine Frage der angemessenen Substanz ist. Selbst wenn ein Finanzintermediär feststellt, dass angemessene Substanz bei einer Sitzgesellschaft (etwa Büros, Arbeitsverträge, qualifiziertes Personal, etc.) vorhanden ist, macht sich strafbar, wer mit dieser Gesellschaft durch entsprechende Steuerdelikte «ersparte Steueraufwendungen» in Liechtenstein «wäscht» oder dazu einen Beitrag leistet.

42 BuA 2018/102, 21.

43 Zu beachten ist der revidierte Anhang 3 der SPV, dessen In-Kraft-Treten mit 21.09.2019 erfolgte (LGBl. 2019 Nr. 232). Die dort nun aufgeführten Anhaltspunkte sind allgemeine Indikatoren für Geldwäscherei, organisierte Kriminalität und Terrorismusfinanzierung. Der Zweck dieser Auflistung besteht darin, die Sorgfaltspflichtigen in ihrer Tätigkeit zu unterstützen und ihnen Hinweise darauf zu geben, welche Sachverhalte oder Verhaltensweisen Abklärungen im Sinne des Gesetzes auslösen sollten.

### **3. Ausgewählte Positionen von Teilnehmern des Vernehmlassungsverfahrens**

Nach Ansicht der FMA sind die Ausführungen und Erläuterungen bezüglich der Definition der ersparten Steueraufwendungen zu einschränkend und zu wenig plausibel. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Vortäter, welcher im Verkürzungsstaat über ausreichendes Vermögen zur Abdeckung des Verkürzungsbetrags verfüge, schutzwürdiger sein sollte als ein Vortäter, welcher im Verkürzungsstaat über kein ausreichendes Vermögen zur Abdeckung des Verkürzungsbetrags verfüge. Zudem finden die vorgenommene Begriffsdefinition auch keinerlei Deckung in § 165 Abs. 5 StGB, welcher klar normiere, wann ein Vermögensbestandteil aus einer strafbaren Handlung herrühre.<sup>44</sup>

Die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer hält die Neuregelung nach § 165 Abs. 5 StGB für rechtsstaatlich und verfassungsrechtlich bedenklich. Demnach vermöge der Versuch der Begründung einer solchen Neuregelung dahingehend, dass der Begriff «ersparte Aufwendungen» von den Gerichten verfassungskonform einschränkend auszulegen sein werde, die Verfassungswidrigkeit von § 165 Abs. 5 nicht zu entschärfen. Die Vorstellung, dass in Liechtenstein befindliches Vermögen nur dann Gegenstand der Geldwäscherei sein könne, wenn im Land, in welchem die Steuer verkürzt worden sei, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden sei, sei nicht aus dem Gesetzestext ableitbar. Eine solche Interpretation könne dem Gesetzestext in keiner Weise entnommen werden und daher den Gerichten auch zu keiner verfassungskonformen Interpretation dienen.<sup>45</sup>

### **III. Schwerpunktanalyse: Geldwäsche von «ersparten Steueraufwendungen» aus einem schweren Steuerdelikt**

Der durch das LGBL 2019 Nr. 122 geänderte § 165 Abs. 1 StGB weist einen einfacher formulierten Vortatenkatalog als zuvor auf, der nunmehr neben einigen ausdrücklich genannten Vergehen alle mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedrohten Handlungen umfasst. Diese auf die Strafdrohung abstellende Generalklausel erweitert – bewusst<sup>46</sup> – den Kreis der potentiellen Vortaten einer Geldwäscherei.

### **A. Die objektive Tatseite**

#### **1. Tatbestand des § 165 Abs. 1 StGB NEU**

Tatbildlich sind dem § 165 StGB das Verbergen und Verschleiern von Vermögensbestandteilen, die aus mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedrohten Handlungen (Generalklausel) oder den in Abs. 1 taxativ aufgezählten Vergehen herrühren. Unter die ausdrücklich genannten Vergehen fallen insbesondere auch die Vergehen nach Art. 140 des SteG oder nach Art. 88 oder 89 des MWSTG (§ 165 Abs. 1 Satz 1 StGB). Vergehen nach den Art. 140 des SteG oder Art. 88 und 89 des MWSTG waren bereits seit 01.01.2016 (LGBL 2015 Nr. 371) mögliche Vortaten zur Geldwäscherei. Vermögensbestandteile aus diesen Vergehen sind geldwäschefähige Tatobjekte (§ 165 Abs. 1 Satz 1 StGB). Mit dem LGBL 2019 Nr. 122 hat sich nur geändert, dass aus den genannten Steuerdelikten nicht bloss Vermögensbestandteile im engeren (bisherigen) Sinn, also vor allem konkrete Vermögenszuflüsse (etwa mittels unzulässiger Rückerstattung von Steuerguthaben etc.)<sup>47</sup>, erfasst werden, sondern dass auch die «ersparten Steueraufwendungen» als Vermögensbestandteile iSd § 165 Abs. 1 StGB anzusehen sind.

An die Frage, welche (bzw. unter welchen Voraussetzungen) Steuervergehen überhaupt Vortaten einer Geldwäscherei sein können, schliesst die Frage an, wie diese Steuervergehen Tatobjekte («Vermögenszu- oder abflüsse») einer Geldwäscherei generieren können, maW wie bzw. wann «Vermögensbestandteile» aus Steuervergehen «herrühren». Dies lässt sich in zwei Teilfragen gliedern:<sup>48</sup>

Wann kann im Zusammenhang mit einem Finanzvergehen von einem Vermögensbestandteil gesprochen werden?

Und inwiefern rührt ein solcher aus dem Finanzvergehen her?

#### **2. Der Begriff der Vermögensbestandteile im Zusammenhang mit Steuerdelikten**

Nach der derzeitigen Rechtslage liegt zwar eine Legaldefinition dafür vor, wann ein Vermögensbestandteil aus einer Vortat herrührt (§ 165 Abs. 5 StGB), dem Gesetz ist jedoch keine Definition dafür zu entnehmen, was überhaupt ein Vermögensbestandteil ist. Der Umstand, dass für den Kernbegriff des Tatobjekts der Geldwäscherei keine klare Definition des Gesetzgebers vorliegt, ist unbefriedigend: Zwar hat die Literatur ein brauchbares Begriffsverständnis entwickelt, nämlich körperliche Sachen, unkörperliche Gegenstände (z.B. Bankguthaben) und sonstige Rechte mit Vermögenswert.<sup>49</sup> Der Gesetz-

44 BuA 2018/102, 21 f.

45 BuA 2018/102, 22 ff.

46 Im BuA 2018/102, 8 f. wird auf die im Jahr 2017 in Österreich bewusst vorgenommene Anpassung und Erweiterung (vgl. ErläutRV 1621 BlgNR 25. GP 3) des Vortatenkatalog der Geldwäschereibestimmung verwiesen.

47 Vgl. dazu oben unter II.C.2.

48 Vgl. *Glaser*, Finanzvergehen als Geldwäscherei begründende Vortaten nach der Strafgesetznovelle 2017, ÖJZ 2017/104, 722 [724] m.w.N.

49 Vgl. *Rosbaud* in SbgK-StGB § 165 Abs 5 StGB, 8. Lfg (Mai 2003) Rz 15.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

geber gibt allerdings selbst zu bedenken, dass es einen identifizierbaren aus der Straftat herrührenden Vermögensbestandteil gar nicht gebe, da es nicht zu einem Vermögenszufluss komme, sondern zu einem «unterbliebenen Abfluss» von in aller Regel legal erworbenem Vermögen. Folglich werde nachträglich ein nicht an die Abgabenbehörde abgeführter Betrag (Ersparnis) zum Vermögensbestandteil i.S.d. § 165 Abs. 1 StGB NEU. Da der Täter seine Steuerschuld grundsätzlich aus seinem Gesamtvermögen zu entrichten habe, erfasse der ungerechtfertigte Steuervorteil das Gesamtvermögen.<sup>50</sup>

In Österreich etwa ist sich die h.M. einig darüber, dass Vermögensbestandteile vom weiteren Begriff der Vermögensvorteile zu unterscheiden sind und insb. keine blossen Ersparnisse erfasst sein sollen.<sup>51</sup> Obwohl in Deutschland ersparte Aufwendungen durch (zumindest gewerbmässige) Steuerhinterziehung ausdrücklich durch § 261 Abs. 1 Satz 3 dStGB erfasst sind, wird in der Praxis die solcherart kaum lebbare Vorschrift des § 261 Abs. 1 Satz 3 dStGB weitgehend ignoriert.<sup>52</sup> Auch in der Schweiz bestehen vergleichbare Bedenken.<sup>53</sup> Es drohen damit ähnliche Auslegungsschwierigkeiten wie in den genannten Rechtsordnungen, insbesondere da der Gesetzgeber selbst bereits eine (ohnehin selbstverständliche) verfassungskonforme (einschränkende) Auslegung des Begriffs der ersparten Aufwendungen fordert.<sup>54</sup>

Die Gerichte haben nun vor dem Hintergrund des § 165 Abs. 5 StGB NEU den Begriff des Vermögensgegenstandes durch systematische Interpretation so auszulegen, dass «ersparte Aufwendungen» nun als geldwäschefähige Vermögensbestandteile begrifflich erfasst werden. Da es aber an einem definierbaren Vermögensbestandteil fehlt und daher eine weltweite Gesamtkontamination des Tätervermögens anzunehmen ist, fordert der Gesetzgeber aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken zusätzlich eine einschränkende Auslegung des Begriffs der «ersparten Aufwendungen»<sup>55</sup> durch die Gerichte.<sup>56</sup> Eine Gesamtkontamination soll nur eintreten, wenn jemand sein Vermögen

aus dem Verkürzungsstaat in solchem Ausmass verbringt, dass die Steuerschuld dort nicht mehr gedeckt ist.<sup>57</sup>

Diese Vorgabe kann u.E. inhaltlich nicht überzeugen, denn «ersparte Aufwendungen» sind nicht Gegenstand der *verba legalia*, sodass hier keine einschränkende Auslegung möglich ist. Es ist daher der Begriff «Vermögensbestandteil» einschränkend auszulegen, sodass «ersparte Aufwendungen» zu deren Deckung Vermögen im Staat des Steuerdelikts vorhanden ist, nicht geldwäschefähige Vermögensbestandteile i.S.d. § 165 StGB NEU darstellen. In der Praxis bedeutet dies, dass ein Steuerdelikt im Ausland als Vortat nach § 165 StGB NEU nur in Betracht kommt, wenn die Staatsanwaltschaft den im Ausland hinterzogenen Steuerbetrag (das Ersparnis) ermitteln kann und sich dann davon überzeugen muss, dass der (potentielle) Täter kein (ausreichendes) Vermögen im Ausland besitzt. Hier wären dann u.E. grundsätzlich sämtlichen Vermögenswerte des (potentiellen) Täters zu berücksichtigen.

### 3. Herrühren des Vermögensbestandteils aus einem Steuervergehen

Im Gegensatz zum Begriff der Vermögensbestandteile enthielt § 165 StGB bereits vor der Novellierung durch das LGBl. 2015 Nr. 371 eine Legaldefinition über die Herkunft eines Vermögensbestandteils: «*Ein Vermögensbestandteil rührt aus einer strafbaren Handlung her, wenn ihn der Täter der strafbaren Handlung durch die Tat erlangt oder für ihre Begehung empfangen hat oder wenn sich in ihm der Wert des ursprünglich erlangten oder empfangenen Vermögenswertes verkörpert.*» Mit dem LGBl. 2015 Nr. 371 wurde für § 165 StGB nun klargestellt, dass ein Vermögensbestandteil ebenfalls aus einer strafbaren Handlung herrührt, wenn er durch die Begehung eines Vergehens nach Art. 140 des SteG oder nach Art. 88 oder 89 des MWSTG erspart wurde (§ 165 Abs. 5 Z. 2 StGB). Dabei handelt es sich gerade nicht um eine Erweiterung des Vortatenkatalogs, sondern um eine gesetzliche Klarstellung des «Herrührens» eines Vermögensbestandteils. Diese Klarstellung war aus Sicht des Gesetzgebers notwendig, weil gerade hinsichtlich der «ersparten Steueraufwendung» in anderen Jurisdiktionen deren Qualifizierung als «Vermögensbestandteil» i.S.d. § 165 Abs 1 StGB abgelehnt wird.<sup>58</sup>

IZm Steuervergehen ist das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals «aus einer strafbaren Handlung herrührend» bei jenen Vorteilen an sich unproblematisch, bei denen auch die Qualifizierung als Vermögensbestandteil problemlos verläuft: Wenn etwa dem Teilnehmer an einem MWSt.-Karussellbetrug durch die Tat eine Vorsteuer(rück)erstattung zufließt, erlangt der Täter

50 BuA 2018/102, 17f.

51 Glaser, ÖJZ 2017/104, 722 [725] m.w.N.; Glaser/Rupert, Geldwäscherei neu – ein Vorschlag zur Neufassung des Straftatbestands unter Berücksichtigung europäischer und internationaler Vorgaben und österreichischer Judikatur, AnwBl 2019/99 (209).

52 Glaser, ÖJZ 2017/104, 722 [725] mwN; vgl. auch BuA 2018/102, FN 18 m.w.N.

53 Vgl. BuA 2018/102, FN 22 m.w.N.

54 Tatsächlich gemeint ist eine verfassungskonforme einschränkende Auslegung des Begriffs des Vermögensbestandteils bzw. welche ersparten Aufwendungen Vermögensbestandteil i.S.d. § 165 Abs. 1 StGB darstellen. Der Begriff «ersparte Aufwendungen» ist in den *verba legalia* nämlich nicht zu finden.

55 BuA 2018/102, 19.

56 BuA 2018/102, 27.

57 BuA 2018/102, 20f.

58 Vgl. dazu oben unter III.A.3.



unmittelbar durch die Begehung der Vortat eines Abgabebetrugs nach den Art. 88 und 89 MWSTG einen konkretisierbaren Vermögensbestandteil.

Anders verhält es sich bei Abgabenersparnissen. Der steuerbare Vorgang (bei dem der Täter ggf. wirklich Vermögensbestandteile erlangt, d.h. etwas verdient), bei dem in strafrechtlich relevanter Weise nicht oder zu niedrig versteuert wurde, wäre nicht mit der Tat gleichzusetzen; wer Einkünfte erzielt, Umsätze macht oder Grundstücke verkauft, würde sich im Hinblick auf eine spätere Hinterziehung der Einkommens- oder Mehrwertsteuer wohl noch nicht einmal im Versuchsstadium befinden. Im Zug des nachfolgenden Steuervergehens erhält der Täter unbestreitbar mehr Vermögen, als er dürfte; aber «erlangt» er etwas?<sup>59</sup>

Mit § 165 Abs. 5 StGB hat der Gesetzgeber diese Frage dahingehend beantwortet, dass Abgabenersparnissen aus einer Straftat herrühren. Folglich müssen auch blosse Ersparnisse als Vermögensbestandteile betrachtet werden, wobei die angeordnete verfassungskonforme Auslegung durch die Gerichte zu berücksichtigen ist.<sup>60</sup> Von besonderer Relevanz sind die im Folgenden behandelten grenzübergreifenden Sachverhalte, da der abgabenverkürzte Staat gewöhnlich nicht Liechtenstein sein wird.

#### **4. Geldwäscherei im Zusammenhang mit Steuervergehen im Ausland**

Aufgrund des Schutzprinzips des § 64 Abs. 1 Z. 9 StGB ist die im Ausland begangene Geldwäsche für Vermögensbestandteile, die aus einer in Liechtenstein begangenen Vortat herrühren, nach § 165 StGB in Liechtenstein strafbar, unabhängig davon ob die Geldwäsche im Ausland strafbar ist oder nicht. Ist die Vortat zur Geldwäsche (hier: das Steuervergehen) hingegen im Ausland begangen worden, so gibt es keine ausdrückliche Bestimmung, nach der dieser Sachverhalt in Liechtenstein strafbar wäre. Von einer Anwendbarkeit des § 165 StGB ist trotzdem auszugehen, da der vom Gesetzgeber intendierte Gesetzeszweck dieser Bestimmung, ebenso wie auch der des § 278a StGB, gerade darauf abzielt, die grenzüberschreitende Geldwäsche zu bestrafen.<sup>61</sup> Es kommt dabei an sich darauf an, dass sich die Tat aufgrund einer Beurteilung nach liechtensteinischem

Strafrecht und nicht aufgrund der Anwendbarkeit des liechtensteinischen Strafrechts, als Vortat der Geldwäsche darstellt.<sup>62</sup> Der Gesetzgeber hält dazu fest, dass für diesen Zweck ein im Ausland verwirklichter Sachverhalt gedanklich «ins Inland zu spiegeln» sei, und es sei die Frage zu stellen, ob der gleiche Sachverhalt in Liechtenstein ein schweres Steuerdelikt darstellen würde und daher eine Vortat zur Geldwäscherei wäre. Die in Österreich h.A.<sup>63</sup> vertritt, dass die Vortat im Ausland (nur, aber immerhin) «tatbestandsmässig und rechtswidrig» begangen worden sein muss, schuldhaftes Handeln des Vortäters sei hingegen ebenso wenig erforderlich, wie Strafaufhebungs- oder Strafausschlussgründe in Bezug auf die Vortat für eine nachfolgende Geldwäscherei von Relevanz wären.<sup>64</sup> Ebenso unbestritten ist es, dass eine konkrete Verurteilung oder auch nur Verfolgung wegen der Vortat keine Voraussetzung für eine nachfolgende Geldwäscherei ist. Vielmehr hat das über die Geldwäscherei urteilende Gericht selbständig als Vorfrage zu klären, ob eine geeignete Vortat tatbestandsmässig und rechtswidrig begangen wurde.<sup>65</sup>

Keine einhellige Auffassung gibt es zur Frage, inwieweit Auslandstaten Vortaten einer Geldwäscherei sein können. Teile des österreichischen Schrifttums weisen auf die Wesentlichkeit des Umstands hin, ob die im Ausland begangene Vortat den österreichischen Strafgesetzen unterliegt (§§ 63-65 öStGB; § 5 Abs 2 öFinStrG). Andere Teile des österreichischen Schrifttums wollen unabhängig davon Auslandstaten als Vortaten ansehen, soweit sie nach dem Recht des Tatortstaats (gerichtlich) strafbar sind und einer geeigneten Vortat nach österreichischem Recht entsprechen.<sup>66</sup> Bei einer derartigen Ausdehnung des Vortatverständnisses geht es letztlich um eine Beurteilung der Tat nach dem Recht zweier Rechtsordnungen, nämlich nach der liechtensteinischen wie jener des (bzw. eines) Tatortstaats des Steuervergehens.

Problematisch erscheint dabei, bei der Feststellung der Tatbestandsmässigkeit nach zwei Rechtsordnungen nicht den konkret verwirklichten Sachverhalt (i.S. des Prinzips der identen Norm) prüfen zu wollen, sondern den Sachverhalt sinngemäss umstellen zu wollen, mithin das Prinzip der beiderseitigen Strafbarkeit auf eine materiell-rechtliche Frage zu übertragen. Dass es im liechtensteinischen Geldwäscherei-Straftatbestand anders als in Deutschland (§ 261 Abs. 8 dStGB) oder der Schweiz

59 Ähnlich bei Zollstraftaten: Durch die nichtdeklarierte Einfuhr von Zigaretten behält sich der Täter Vermögen in der Höhe der nicht entrichteten Einfuhrabgaben, aber erlangt weder die Zigaretten (die er schon vorher hatte) noch die späteren Verkaufserlöse, die allenfalls als mittelbar erlangt anzusehen sind (Glaser, ÖJZ 2017/104, 722 [726f]).

60 Vgl. dazu ausf. oben unter III.A.3.

61 Killmann, Mehrwertsteuerbetrug und Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft – eine österreichische Perspektive, wbl 2004, 545.

62 Vgl. Killmann, wbl 2004, 545.

63 Vgl. Glaser/Rupert, AnwBl 2019/99 (210 f) m.w.N.

64 Vgl. zum liechtensteinischen Recht Wenaweser in Lewisch (Hrsg), Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit (2015) Steuerstrafdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei im liechtensteinischen Recht: Ersparte Aufwendungen als unmögliches Tatobjekt, 161.

65 Kirchbacher in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup>-StGB § 165 Rz 13.

66 Glaser/Rupert, AnwBl 2019/99 (211) m.w.N.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

(§ 305<sup>bis</sup> Abs. 4 schwStGB) keine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Vortateigenschaft von Auslandstaaten gibt, bringt Rechtsunsicherheit.

Ob daher der im Ausland begangene Steuerbetrug eine Vortat für die nachfolgende Geldwäsche in Liechtenstein darstellt, hängt grundsätzlich davon ab, ob eben diese Vortat sich aufgrund einer Beurteilung nach liechtensteinischem Recht als strafbar darstellt. § 165 StGB nennt explizit die geeigneten Vortaten für eine Geldwäscherei.<sup>67</sup> Der Steuerbetrug zu Lasten einer ausländischen Abgabenbehörde ist an sich mangels ausdrücklich-gesetzlicher Tatbestandsmässigkeit in Liechtenstein keine geeignete Vortat nach § 165 Abs. 1 StGB NEU. Nach § 165 Abs. 1 StGB NEU ist nur ein Vergehen nach den Art. 140 des SteG oder nach Art. 88 oder 89 des MWSTG eine geeignete Vortat. Da das Steuergesetz und das Mehrwertsteuergesetz an sich die Abgabehoheit Liechtensteins schützen, drängt sich die Frage auf, ob zur Beurteilung der beiderseitigen Strafbarkeit das Steuergesetz oder das Mehrwertsteuergesetz überhaupt in Betracht kommen können oder der im Ausland begangene Einkommens- oder MwSt.-Betrug der Behörden anderer Staaten etwa nur nach dem Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des §§ 146 ff StGB zu beurteilen wäre (*nulla poena sine lege stricta*).<sup>68</sup>

Entscheidend sind u.E. in diesem Zusammenhang das systematische Verständnis hinsichtlich des Vortatenkatalogs sowie die teleologische Interpretation der Geldwäschereibestimmungen für die Zwecke der Beurteilung der beiderseitigen Strafbarkeit im Sinne von Vortateneignung. Die im Geldwäschereitatenbestand aufgeführten Vortaten in Form der Generalklausel über die aus einer mit mehr als einjährigen Freiheitsstrafe bedrohten Handlung und der taxativ aufgezählten Bestimmungen sind für die Beurteilung der beiderseitigen Strafbarkeit nicht als Verweis in das konkrete Gesetz zu verstehen, sondern wohl eher als isolierter Verweis auf die explizit genannte Bestimmung als mögliche – auch im Ausland begehbare – Vortat. Die einzelnen Tatbestände dürfen daher u.E. nicht im innerstaatlichen Regelungskontext der jeweiligen nationalen Gesetze gesehen werden, sondern müssen die einzelnen Bestimmungen vielmehr von diesen losgelöst betrachtet werden, sodass etwa der Schutz der Abgabehoheit Liechtensteins für die Verwirklichung der Vortat nicht massgeblich sein kann. Im Ergebnis wird daher wohl auch bei teleologischer Auslegung eine legistische Ungenauigkeit vorliegen, jedoch trotz allem der im Ausland begangene Steuerbetrug eine Vortat für die nachfolgende Geldwäsche in Liechtenstein darstellen.

67 Vgl. dazu unter VI. 1.

68 Vgl. zu dieser Frage beim MwSt.-Betrug *Killmann*, wbl 2004, 545. Diese Problematik lässt sich auch anhand eines praktischen Beispiels illustrieren. Begeht der österreichische Staatsbürger A einen Betrug, indem er vorsätzliche Falschangaben gegenüber einer Behörde, etwa den österreichischen Finanzbehörden, zur Erlangung vermögenswerter Leistungen von dem durch sie vertretenen Rechtsträger (österreichisches Finanzministerium) macht, dann ist dieses Verhalten grundsätzlich vom Delikt des Betrugs gemäss § 146 öStGB erfasst. «Spiegelt» man diesen Sachverhalt nun nach Liechtenstein, dann ist das Verhalten des A an sich gemäss § 146 StGB strafbar.

Begeht der österreichische Staatsbürger A eine Abgabehinterziehung, etwa einen Mehrwertsteuerbetrug gegenüber der österreichischen Behörde, ist dieses Verhalten gemäss § 33 FinStrG in Österreich strafbar, da das Finanzvergehen gemäss § 22 FinStrG ausschliesslich nach dem FinStrG zu ahnden ist. «Spiegelt» man diesen Sachverhalt nun nach Liechtenstein, wäre das Verhalten des A wohl lediglich nach § 146 StGB strafbar, weil das Mehrwertsteuergesetz auf den MwSt.-Betrug gegenüber einem anderen Staat an sich nicht anwendbar ist. Der Schutzzweck des Mehrwertsteuergesetzes ist auf die Abgabehoheit Liechtensteins bzw. der Schweiz (das «Inland») gemäss Art. 3 lit. a MWSTG beschränkt. Ein MwSt.-Betrug gegenüber der österreichischen Behörde wäre hingegen nicht gem. den Art. 88 und 89 Mehrwertsteuergesetz strafbar und damit wohl auch keine geeignete Vortat zur Geldwäscherei, da – wie der Gesetzgeber selbst festhält – der gleiche Sachverhalt in Liechtenstein ein schweres Steuerdelikt darstellen muss, um eine Vortat zur Geldwäscherei sein (BuA 2015/114, 20).

### Anzeige

WAGNER  JOOS

RECHTSANWÄLTE  
FACHANWÄLTE FÜR HANDELS-  
UND GESELLSCHAFTSRECHT

Jürgen Wagner, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht  
Peter Joos, Dipl. Betriebswirt (FH), Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht  
Christian Merz, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Bankkaufmann  
Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht

Konstanz / Zürich / Vaduz

[www.wagner-joos.de](http://www.wagner-joos.de)

**B. Die subjektive Tatseite****1. Anforderung an die subjektive Tatseite**

Der Täter muss vorsätzlich handeln, wobei sowohl für § 165 Abs. 1 als auch für § 165 Abs. 2 StGB NEU grundsätzlich bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) nach § 5 Abs. 1 StGB NEU genügt. Wissentlichkeit gemäss § 5 Abs. 3 StGB wird im österreichischen Recht für § 165 Abs. 2 und 3 öStGB verlangt und ist auch gemäss dem Bericht und Antrag für die Geldwäscherei nach § 165 Abs 2 StGB in Bezug auf den neu als Vortat vorgesehenen Steuerbetrug nach Art. 140 SteG erforderlich.<sup>69</sup> In Bezug auf alle anderen Vortaten (auch in Bezug auf die neu in den Vortatenkatalog aufgenommenen Art. 88 und 89 MWSTG) und Tatbestandselemente bleibt es aber bei der bestehenden Regelung, dass für die Strafbarkeit auch Eventualvorsatz genügt.<sup>70</sup> Aus liechtensteinischer Perspektive interessiert aber auch vor allem das Strafbarkeitsrisiko für inländischen Finanzintermediäre. Dies wird aufgrund des funktionalen Einheitstätersystems und der besonderen Deliktsstruktur hauptsächlich auf der inneren Tatseite entschieden werden.

**2. Exkurs zum funktionalen Einheitstätersystem und zur Beitragstäterschaft**

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass strafbare Handlungen nicht nur von einem Menschen allein (Alleintäter), sondern auch im Zusammenwirken mehrerer begangen werden können. Da die Tatbilder des besonderen Teiles des StGB und der strafrechtlichen Nebengesetze jeweils nur ein bestimmtes Verhalten unter Strafe stellen, stellt sich die Problematik der Strafbarkeit der an der Tat Mitwirkenden, deren Verhalten nicht dem Gesetzeswortlaut der jeweiligen Strafbestimmung entspricht. Die klare und einfache Lösung ist in § 12 StGB vorgesehen, der die Behandlung aller Beteiligten als Täter anordnet (Einheitstätersystem).<sup>71</sup> Das in Liechtenstein geltende «funktionale Einheitstätersystem» kennt verschiedene Täterschaftsformen, die rechtlich gleichwertig sind und derselben Strafdrohung unterliegen.<sup>72</sup> Für liechtensteinische Finanzintermediäre kommt für Geldwäscherei sowohl eine Strafbarkeit als Beitragstäter als auch als unmittelbarer Täter in Betracht, weil eine unmittelbare Täterschaft die unmittelbare Ausführung der Tat als entscheidendes Kriterium voraussetzt (Fremdgeldwäsche für den unmittelbaren Täter der Vortat) und jede Mitwirkung bereits

eine Beitragstäterschaft indiziert (Beteiligung an der Eigengeldwäsche des unmittelbaren Täters der Vortat).<sup>73</sup>

Trotz des umfassenden Täterbegriffs in § 12 StGB, der jeden, der einen wie auch immer gearteten Beitrag zur Ausführung einer strafbaren Handlung leistet, erfasst,<sup>74</sup> sind in der Praxis drei Täterschaftsformen geläufig. Neben dem unmittelbaren Täter, spricht man vom Beitrags- und Bestimmungstäter. Neben den wenigen Fällen, in denen liechtensteinische Finanzintermediäre als Bestimmungstäter zu qualifizieren sein könnten, kommt vor allem die unmittelbare Täterschaft und die Beitragstäterschaft durch sonstigen Beitrag in Frage. Nach § 12 dritter Fall StGB ist Beitragstäter, wer sonst – somit auf andere Weise als durch Bestimmung eines anderen – zur Ausführung einer strafbaren Handlung beiträgt. Damit stellt die Beitragstäterschaft eine Generalklausel für jede Mitwirkung an einer Tat dar, die nicht unmittelbare Täterschaft oder Bestimmungstäterschaft ist.<sup>75</sup>

Die Handlung des Beitragstäters muss für den Tatablauf kausal sein: Sohin muss zwischen der Beitragshandlung und der Verwirklichung des Tatbildes ein ursächlicher Zusammenhang bestehen. Der Beitrag muss zumindest eine mitwirkende (mitkausale) Ursache sein.<sup>76</sup> Selbstverständlich kann dabei das Handeln des Finanzintermediärs grundsätzlich einen Beitrag gemäss § 12 StGB darstellen. Nimmt etwa eine Bank Vermögensbestandteile entgegen, die aus einer der im Vortatenkatalog angeführten Handlungen stammen, kann damit bereits ein Beitrag zu einer (wenn auch nur versuchten) Geldwäscherei erfolgt sein (Beitrag durch Verstecken oder Verschleiern der inkriminierten Vermögensbestandteile). Voraussetzung ist dabei immer, dass die subjektive Tatseite erfüllt ist. Der Beitragstäter kann vorsätzlich oder fahrlässig handeln; er kann vorsätzlich einen Beitrag zu einem Vorsatz- oder einem Fahrlässigkeitsdelikt leisten. Fordert das Gesetz eine besondere Art des Vorsatzes (insb. § 5 Abs. 2 oder 3 StGB) für die Erfüllung eines Tatbestandes, so muss aber auch der Beitragstäter mit dem deliktsspezifischen Vorsatz handeln.<sup>77</sup>

Das bedeutet für die Finanzintermediäre, dass eine Bestrafung als Beitragstäter gemäss § 12 StGB i.V.m. § 165 StGB NEU die tatbestandliche Erfüllung der subjektive Tatseite, wie sie für den unmittelbaren Täter gefordert ist, voraussetzt. Ist etwa, wie bei der Geldwäsche im Zusammenhang mit einer Vortat nach Art. 140 SteG, Wissentlichkeit gefordert, kommt es auf das (konkrete) Wissen des Finanzintermediärs um den Steuerbetrug des unmittelbaren Täters der Vortat (hier: Kunden) an.

69 Wenaweser in Lewisch, Steuerstrafdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei, 162.

70 BuA 2015/114, 23.

71 Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 1.

72 Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 12.

73 Vgl. Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 18.

74 Vgl. Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 3.

75 Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 81.

76 Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 82.

77 Fabrizy in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 12 Rz 104.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

Ein solches Wissen wird bei einem rechtstreuen Finanzintermediär gewöhnlich nicht vorliegen, sodass hier mangels Wissens um den Steuerbetrug des Kunden weder eine unmittelbare Täterschaft noch eine Beitragstäterschaft in Frage kommt.

### 3. Anforderung an die subjektive Tatseite beim Finanzintermediär für eine Beitragstäterschaft zur Geldwäsche im Zusammenhang mit einem Steuerdelikt

Wie bereits oben dargestellt, reicht sowohl für § 165 Abs. 1 als auch für § 165 Abs. 2 StGB NEU grundsätzlich bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*), um die subjektive Tatseite tatbestandlich zu erfüllen. Im besonderen Fall des Steuerbetrugs nach Art. 140 SteG wird allerdings Wissentlichkeit vorausgesetzt. Wissentlich i.S.d. § 5 Abs. 3 StGB handelt, wer das Vorliegen oder Eintreten des Umstandes oder Erfolges, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloss für möglich, sondern für gewiss hält.

Im Gegensatz zur Absichtlichkeit dominiert bei dieser Vorsatzform die Wissensseite. Daher ersetzt die Feststellung der Absichtlichkeit nicht die Feststellung der Wissentlichkeit, denn der Täter kann einen Umstand sehr wohl intensiv wollen, ohne dass er sein Eintreten für sicher hält.<sup>78</sup> Allerdings bedarf es keiner weiteren Feststellungen zur Willensseite, wenn das Wissen des Täters um die relevanten Umstände festgestellt ist, weil das festgestellte Wissen die Willenskomponente des Vorsatzes inkludiert.

Zu unterscheiden ist daher zwischen dem Vergehen nach Art. 140 SteG und den Vergehen nach den Art. 88 und 89 MWSTG. Während für die Art. 88 und 89 MWSTG als Vortat zur Geldwäscherei – wie für die subjektive Tatseite des Hauptdelikts der Geldwäsche nach § 165 Abs. 1 und für § 165 Abs. 2 StGB NEU – bloss bedingter Vorsatz hinsichtlich des Steuerbetrugs und der qualifizierten Steuerhinterziehung vorausgesetzt ist, ist für die Vortat nach Art. 140 SteG Wissentlichkeit als subjektives Tatbestandsmerkmal vorausgesetzt.<sup>79</sup>

Das heisst wiederum, dass ein Finanzintermediär über konkretes Wissen betreffend den Steuerbetrug des unmittelbaren Täters (Kunden) verfügen muss. Die bloss bedingte Inkaufnahme (*dolus eventualis*) reicht jedenfalls nicht aus. Nur in Parenthese sei erwähnt, dass sich vor diesem Hintergrund die im BuA 2015/114 aufgenommene Vermutung über die völlig substanz- und funktionslosen Refakturierungsgesellschaften relativiert,<sup>80</sup>

weil das Vorliegen einer solchen Refakturierungsgesellschaft bei den Finanzintermediären im Bereich des Steuerbetrugs nach Art. 140 SteG kein sicheres Wissen über einen Steuerbetrug des Kunden darstellt.<sup>81</sup> Das Vorliegen einer völlig substanz- und funktionslosen Refakturierungsgesellschaft indiziert kein Wissen über einen Steuerbetrug im Ausland. Eine solche Interpretation der Sachlage wäre u.E. als rechtsstaatlich bedenkliche Pauschalunterstellung zurückzuweisen, zumal es aus strafrechtlicher Perspektive keine positivierte «Nachschaupflicht» gibt. Davon abzugrenzen sind jedenfalls die sorgfaltsrechtlichen Meldepflichten an die FIU gemäss Art. 17 SPG (Verdachtsmeldungen). Hier war bei Verdacht auf Geldwäscherei bereits vor der gegenständlichen Novelle eine Meldepflicht vorgesehen, wobei im BuA 2018/102 für die Pflichten der liechtensteinischen Finanzintermediäre nach dem SPG im Zusammenhang mit den nun neu erfassten «ersparten Steueraufwendungen» darauf verwiesen wird, dass insbesondere erst dann besondere Abklärungen durchzuführen und allenfalls Verdachtsmitteilungen an die Stabsstelle FIU hinsichtlich § 165 Abs. 1 oder 2 StGB zu erstatten sind, wenn sie Kenntnis davon haben, dass im Land, in welchem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist. Diese Kenntnis wird im Regelfall erst dann vorliegen, wenn von Behörden ausdrücklich bestätigt wird, dass im Verkürzungsstaat kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden ist.

## IV. Roadmap

### A. Problemstellung

Die meistdiskutierte Frage ist, ob und allenfalls wie die wirtschaftliche Substanz von bestehenden und zukünftigen Gesellschaften auszugestalten sein wird. Die meisten inländischen Finanzinstitute haben bereits interne Regelungen für die Eröffnung und Aufrechterhaltung von Bankverbindungen erlassen und diese teils öffentlich kommuniziert. Wie im Folgenden gezeigt wird (vgl. Pkt. IV.B.), gehen die Interpretationen der neuen Rechtslage durch die Bankinstitute nach Meinung der Autoren grösstenteils am eigentlichen Thema vorbei. Vielmehr sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Schaffung künstli-

*jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund dürften jedoch regelmässig solche Urkunden involviert sein.*» BuA 2015/114, 20.

<sup>81</sup> Mit diesem Ergebnis deckt sich auch aus systematischer Perspektive die Einschätzung des Gesetzgeber im BuA 2018/102, in dem für die Pflichten der liechtensteinischen Finanzintermediäre nach dem SPG im Zusammenhang mit ersparten Steueraufwendungen Kenntnis davon gefordert wird, dass im Land, in welchem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist und folglich auch Kenntnis vom Steuerbetrug selbst.

<sup>78</sup> Vgl. dazu öOGH 14 Os 33/96.

<sup>79</sup> Vgl. dazu oben unter VI.B.1.

<sup>80</sup> «Bei Verwendung von völlig substanz- und funktionslosen so genannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne

cher Substanz, also einer solchen Substanz, die nur dem Zweck der Verschleierung der wahren Beschaffenheit der Gelder, wiederum einen Beitrag zur Geldwäscherei darstellen kann. Werden etwa Büroräume gemietet, die nicht gebraucht werden, oder Personal angestellt, das keine konkrete Funktion aufweist, nur um eine vermeintliche Steuerkonformität im Ausland zu erreichen (oder zu fingieren), kann darin sogar ein aktiver Beitrag zur Täuschung über Sachverhalte und zum Verbergen und Verschleiern der Herkunft bzw. der wahren Beschaffenheit der Gelder gesehen werden. Wie sich aus den nachstehenden Ausführungen ergibt, lenkt die momentane Diskussion über die angeblich zur Vermeidung des Geldwäschereivorwurfes notwendige Substanz sogar von den wirklich wichtigen Fragen ab. Dadurch laufen die Betroffenen letztlich Gefahr, sich erst recht dem Vorwurf auszusetzen, einen Beitrag zur Geldwäscherei geliefert zu haben.

Denn zunächst ist grundsätzlich zwischen strafrechtlich relevantem Verhalten i.S.d. StGB und Sorgfaltspflichten i.S.d. SPG zu unterscheiden. Aus strafrechtlicher Perspektive ist das sogenannte Substanzerfordernis überhaupt nur beim Mehrwertsteuerbetrug bzw. bei der qualifizierten Mehrwertsteuerhinterziehung beachtlich (vgl. dazu oben unter III.B.3.).

Zu beachten ist aber, dass im BuA 2015/102 darauf hingewiesen wird, dass die liechtensteinischen Finanzintermediäre nach dem SPG im Zusammenhang mit ersparten Steueraufwendungen erst dann besondere Abklärungen durchführen müssen und allenfalls Verdachtsmitteilungen i.S.d. Art. 17 SPG an die Stabsstelle FIU hinsichtlich § 165 Abs. 1 oder 2 StGB zu erstatten sind, wenn sie Kenntnis davon haben, dass im Land, in welchem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist. Diese Kenntnis soll nach dem Bericht und Antrag im Regelfall erst dann vorliegen, wenn von Behörden ausdrücklich bestätigt wird, dass im Verkürzungsstaat kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden ist.<sup>82</sup> Diese Interpretation der Meldepflicht steht allerdings der bereits bisherigen Sorgfaltspflicht entgegen, welche eine aktive Verpflichtung zur Abklärung der wirtschaftlichen Herkunft der Gelder vorsah und zwar auch ohne Intervention ausländischer Behörden. Einer solchen Auslegung der Meldepflicht im Sinne des vorgenannten Bericht und Antrag steht aber wohl auch entgegen, dass sich nunmehr in Anhang 3 der SPV i.d.F. LGBI. 2019 Nr. 232 eine detaillierte Bestimmung über Anhaltspunkte für Geldwäscherei, organisierte Kriminalität und Terrorismusfinanzierung findet. Die dort aufgeführten Parameter sind für eine Meldepflicht des Finanzintermediärs jedenfalls zu beachten und einem Zuwarten auf eine ausländische Mitteilung über ein Steuervergehen bzw. fehlende Vermögenswerte

im Tatortstaat des Steuervergehens vorzuziehen. Grundsätzlich muss auch wie bisher bei Verdacht auf Geldwäscherei und bei Vortaten zur Geldwäscherei umgehend eine Mitteilung an die Stabsstelle FIU erstattet werden.<sup>83</sup> An dieser Verpflichtung gemäss Art. 17 SPG ändert auch die Novellierung des § 165 StGB nichts, weil die strafrechtliche Ergänzung der Tatbestandsmerkmale in § 165 StGB nicht unmittelbar die verwaltungs- und aufsichtsrechtlichen Verpflichtungen der Sorgfaltspflichtigen nach dem SPG beeinflusst.

### **B. Kritik an der aktuellen Interpretation**

Die aktuelle Diskussion und mediale Berichterstattung rund um die neuen Geldwäschereibestimmungen dreht sich praktisch ausschliesslich um die Fragen, was der Geschäftszweck und die Kernfunktion der betroffenen Gesellschaft sind und, ob die für die Tätigkeit notwendigen Ressourcen zulässigerweise von Externen bezogen werden.

Auf diesen Fragestellungen basierend wurden vor allem von den inländischen Banken und Treuunternehmen Hypothesen über die angeblich erforderliche Substanz aufgestellt. Tatsächlich finden sich zahlreiche Abhandlungen, welche je nach Geschäftsbereich (z.B. Dienstleistungen, IP, Immobilien, Holding etc.) unterschiedliche Substanzerfordernisse vermuten. Insbesondere von den Banken wird offenbar eine infrastrukturelle Substanz gefordert.

In den allermeisten Fällen werden von den betroffenen Gesellschaften qualifizierte Mitarbeiter im Inland, teilweise auch inländische Betriebsstätten und oft Personal- und Dienstleistungsaufwand in Liechtenstein gefordert. Nicht nur über die Substanzerfordernisse an sich, sondern auch über deren Nachweis wurden zahlreiche Theorien aufgestellt. So wurde in manchen Beiträgen bis ins Detail analysiert, welche Art von Mietverträgen, Arbeitsverträgen, Gesellschafterverträgen und Qualifikationsnachweisen von den betroffenen Gesellschaften zu fordern sei.

Aus der eigenen Praxistätigkeit sowie aktuellen Pressemitteilungen und Berichterstattungen ergibt sich, dass bereits die grössten inländischen Banken bei sogenannten substanzarmen Sitzgesellschaften keine Transaktionen mehr ausführen und sogar die Aufkündigung der Bankverbindungen per 31.12.2019 in Aussicht stellen, sofern dem Substanzerfordernis nicht entsprochen werde.

In Ansehung der Ergebnisse der vorliegenden systematischen Untersuchung ist das beschriebene Vorgehen der Banken und Finanzintermediäre aus Sicht der Autoren als überschüssend und auch nicht mit den gesetzlichen Änderungen in Einklang zu bringen. Offensichtlicher Beweggrund der aktuellen An-

82 BuA 2018/102, 21.

83 BuA 2018/102, 28.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

forderungen an die betroffenen Gesellschaften ist eine eigene Verantwortlichkeit als unmittelbarer Täter oder Beitragstätter zur Geldwäscherei auszuschliessen. Dabei wird von den Finanzinstituten jedoch verkannt, dass das blosses Vorliegen von infrastruktureller Substanz grundsätzlich nicht dazu geeignet ist, die Tatbestandsmässigkeit auf objektiver oder subjektiver Tatseite auszuschliessen, sondern die Gefahr besteht, dass eine eigene Strafbarkeit wegen eines Beitrags zur Geldwäscherei durch das Verschleiern oder Verbergen der wahren Beschaffenheit dieser Vermögensbestandteile. Denn wenn Gelder einer Gesellschaft im Ausland – v.A. im steuerlichen Domizilstaat der wirtschaftlich Berechtigten – inkriminiert sind, dann ändert auch eine erhöhte infrastrukturelle Substanz in Liechtenstein nichts an der strafrechtlichen Beurteilung dieses Umstandes.

Ganz im Gegenteil könnte die – tatsächlich nicht notwendige – künstliche Schaffung von infrastruktureller Substanz sogar so ausgelegt werden, dass sie letztlich die inkriminierte Herkunft der Gelder sogar indiziert und unter Umständen dem Finanzintermediär auf der subjektiven Tatseite im Rahmen des Beitragsvorwurfes zur Geldwäscherei sogar zur Last fallen könnte. Denn wie gezeigt, vermag die *proforma* Anmietung von Geschäftsräumen oder Einstellung von Personal weder etwas an der Verdachtsmeldepflicht nach Art. 17 SPG noch am Vorwurf der Kenntnis über die kriminelle Herkunft der Gelder zu ändern. Ausserdem geschieht die Organisation infrastruktureller Substanz ja nach den eigenen Angaben der Banken bzw. Sorgfaltspflichtigen vor dem Hintergrund sich vor einer tatbestandsmässigen Beitragstätterschaft gemäss den §§ 12, 165 StGB abzusichern. Daher muss man sich vielmehr aus strafrechtlicher Sicht die Gegenfrage stellen, inwiefern der aktive Rechtfertigungsversuch einer möglicherweise im Ausland steuerrechtlich bedenklichen Struktur im Inland durch infrastrukturelle Substanz nicht sogar zum Nachteil des Treuhänders ausgelegt werden könnte.

### C. Empfehlung

Für die Normadressaten gibt es – nebst den unabhängig bestehenden Sorgfaltspflichten – mehrere Ansätze ein rechtskonformes Vorgehen sicherzustellen und damit das Risiko einer eigenen, strafrechtlichen Verantwortlichkeit zu minimieren. Für die folgenden Überlegungen ist davon auszugehen, dass eine ausländische (natürliche oder juristische) wirtschaftlich berechtigte Person über eine liechtensteinische Verbandsperson Tätigkeiten ausübt und/oder Vermögen veranlagen möchte. Als Dienstleister sollen ein Treuhänder und eine Bank agieren.

Sollte der im Ausland steuerpflichtige Kunde sein Vermögen in seinem Heimatstaat nicht korrekt versteuert haben oder macht er für den Finanzintermediär erkennbar falsche bzw. unrichtige Angaben über die Besteuerung im Ausland, sind Gelder in der Höhe des ersparten Betrags als geldwäschefähige Vermögens-

bestandteile nach § 165 StGB NEU zu qualifizieren und damit mögliches Tatobjekt der Geldwäscherei. Nach neuer Rechtslage müsste ein Sorgfaltspflichtiger bei gebotener Sorgfalt das Mandat von vornherein ablehnen und auch bei Ablehnung des Mandats eine Meldung erstatten, bei nachträglichem Bekanntwerden dieser Umstände eine Verdachtsmitteilung nach Art. 17 SPG erheben, widrigenfalls er sich dem Risiko einer eigenen strafrechtlichen Verantwortlichkeit aussetzen würde. Aus rein praktischer Sicht werden Fälle von nicht-deklarierten Geldern in Bezug auf Neukunden nahezu ausgeschlossen sein, zumal praktisch immer eine Bestätigung ausländischer Steuerberater eingeholt werden wird.

Mehr Aufmerksamkeit ist all jenen Fällen zu widmen, in denen die schlichte Existenz einer liechtensteinischen Struktur dazu führt, dass die im Auslandsvergleich geringere Steuerschuld i.H.v. 12,5% Erwerbssteuer anfällt. In diesem Fall besteht also nicht von vornherein eine Verdachtslage, sondern stellt sich vielmehr die Vorfrage, ob der ausländische Staat die Steuerreduktion etwa in der Holdingstruktur anerkennt oder nicht. Aus Sicht des Sorgfaltspflichtigen hängt die steuerliche Konformität in derartigen Fällen also wesentlich von der Behördenpraxis und dem Ermessen der ausländischen Steuerbehörden ab. Die Wahl einer Jurisdiktion mit niedrigeren Steuersätzen kann keinesfalls vorab unter Generalverdacht gestellt werden. Es können sich jedoch Fragen zur Vereinbarkeit und Akzeptanz dieser niedrigeren Steuersätze im ausländischen Steuerregime stellen. Sofern diese Akzeptanz nicht gegeben ist, ändert auch das Vorhandensein von sogenannter infrastruktureller Substanz nichts an der Beurteilung der Vortat oder der Geldwäschereität. Richtig ist zwar, dass bei Vorliegen tatsächlich genutzter, wirtschaftlicher Substanz nur schwer argumentiert werden kann, dass eine Gesellschaft der Steuerverkürzung dient. Dies wäre eine pauschale Schlechterstellung bzw. Verdächtigung aller Gesellschaften in Liechtenstein. Vor diesem Hintergrund sind auch die «Substanzvorgaben» der liechtensteinischen Banken zu verstehen. Problematisch ist dabei aber aus strafrechtlicher Sicht, dass die tatsächlichen Begebenheiten nicht kontrolliert werden. Wenn Räumlichkeiten bloss zum Nachweis von Substanz angemietet und nicht tatsächlich genutzt werden, ist dies zu wenig um die Rechtmässigkeit der Ersparnis von Steueraufwendungen anzunehmen. Vielmehr müssen je nach Sachlage die effektive Verwaltung und Entscheidungsfindung der Gesellschaft in Liechtenstein stattfinden und im eigenen Interesse der Sorgfaltspflichtigen nachgewiesen werden. Wenn aber Kunden dazu aufgefordert werden wirtschaftliche, jedoch nach allen Umständen offensichtlich nicht genutzte Substanz nachzuweisen, die somit augenscheinlich dem Verbergen wahrer Gegebenheiten dient, kann es sich dabei sogar um Geld-

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

wäscherei durch Bestimmung zur Falschangabe hinsichtlich der wahren Beschaffenheit dieser Vermögensbestandteile handeln. Wie bereits ausgeführt, kann nach der Auffassung der Autoren die Steuerkonformität nur von einem ausländischen Steuerexperten (Steuerberater oder andere befugte Berufsvertreter) beurteilt werden. Um das Risiko einer Strafbarkeit wegen Geldwäscherei zu minimieren, muss der Kunde bzw. der liechtensteinische Finanzintermediär vom ausländischen Steuerexperten eine Bestätigung hinsichtlich der Steuerkonformität der fraglichen Struktur beibringen bzw. einholen. Das Vorliegen einer solchen Bestätigung kann den Vorsatz auf der subjektiven Tatseite ausschliessen und ist u.E. Folgendes zu bestätigen: Zuvorderst ist die Mittelherkunft zu klären. Bei Zuwendungen in die Struktur muss u.E. – wie es bereits heute üblich ist – genau geprüft werden, woher diese Mittel stammen bzw. ob Gelder, die nach Liechtenstein transferiert werden, nicht aus illegaler Steuerersparnis stammen. Insofern kommt es bei der Erforschung der Mittelherkunft zum entscheidenden Akt der Prüfung. Diese Prüfung der wirtschaftlichen Nachvollziehbarkeit der transferierten Gelder wird regelmässig einen erhöhten Aufwand darstellen, wenn offenbar der Grund der Transaktion rein in der Ersparnis von Steuern im Herkunftsstaat liegt. Sofern die Mittelherkunft, sprich die Quelle des Ertrages und dessen korrekte Versteuerung aber dargelegt wird, kann u.E. zumindest hinsichtlich einer potentiellen Geldwäsche von un versteuerten Geldern jeglicher Vorsatz ausgeschlossen werden, wenn eine entsprechende Dokumentation durch einen befugten Steuerexperten im Ausland erfolgt (*Nachweis der Versteuerung im Ausland*).

Sollte keine Versteuerung im Ausland stattfinden, ist vom ausländischen Steuerexperten zu bestätigen, dass die geplante Strukturierung bzw. Vermögensplanung vor dem Hintergrund des liechtensteinischen Steuerregimes von dem ausländischen Staat anerkannt wird. Hier werden nebst den ausländischen Steuergesetzen wohl regelmässig auch die Behördenpraxis und Ermessensausübung wesentlich sein. Wird durch den befugten Berufsvertreter die Unbedenklichkeit des geplanten steuerlichen Vorhabens bescheinigt, gibt es keinen Grund für den liechtensteinischen Finanzintermediär die Geschäftsbeziehung nicht aufzunehmen oder sie zu beenden, da es am – auch nur bedingten – Vorsatz fehlt. Ebenso wenig besteht in diesem Fall natürlich ein zwingendes Bedürfnis an der Schaffung von infrastruktureller Substanz (*Unbedenklichkeitsbestätigung*).

Für den Fall einer Verdachtssituation als Grundlage für eine FIU-Meldung ist zu bestätigen, dass der Kunde über genügend liquidierbare Vermögenswerte im Ausland verfügt. Da der Gesetzgeber explizit festgehalten hat, dass im Ausland ersparte Aufwendungen nur dann in Liechtenstein geldwäschefähige

Vermögensgegenstände bilden, wenn im betroffenen ausländischen Staat keine Vermögenswerte vorhanden sind, um die Steuerschuld zu begleichen, muss u.E. gegenüber dem betroffenen Finanzintermediär bestätigt werden, dass sämtliche aktuellen Steuerschulden im Ausland aufgrund von im genügenden Ausmass vorhandenen (liquidierbaren) Vermögenswerten gedeckt werden können. Hinsichtlich zukünftiger Steuerschulden müsste die Bestätigung wohl dahin gehen, dass aufgrund des Geschäftsfeldes des Kunden dessen Steuerberater bestätigt, dass basierend auf seiner Kenntnis nicht davon auszugehen ist, dass zukünftig Steuerschulden entstehen können, die nicht durch das ausserhalb Liechtensteins vorhandenen Vermögen des Kunden gedeckt werden können. (*Bestätigung über das Vorliegen eines Deckungsfonds*).<sup>84</sup>

Zuletzt bleibt die Möglichkeit, sofern die oben genannten Punkte nicht bestätigt werden können, über den Steuerexperten einen verbindlichen Steuervorbescheid (*Ruling*) bei der ausländischen Steuerbehörde (sofern nach ausländischem Gesetz und Behördenpraxis möglich) einzuholen. Einerseits kann durch ein *Ruling* mit der ausländischen Steuerbehörde eine rechtsverbindliche Auskunft bzw. Bestätigung über die steuerrechtliche Konformität nach dem ausländischen Steuerrecht erreicht werden. Der Tatbestand der Geldwäsche wäre in diesem Fall in Liechtenstein nicht erfüllt, weil im Ausland kein Steuerdelikt

84 Es stellt sich im Zusammenhang mit der Höhe des liquidierbaren Vermögens die Frage, ob ein Nachweis über die Verfügbarkeit des gesamten – im Ausland ursprünglich geschuldeten – Steuerbetrages oder nur über die Differenz zwischen der in Liechtenstein und der im Ausland geschuldeten Steuerschuld zu erbringen sein wird. Wenn also beispielsweise in Liechtenstein eine Ertragssteuerschuld von 12,5% einer hypothetischen Kapitalertragssteuer im Ausland von beispielsweise 30% gegenübersteht, fragt sich, ob die Verfügbarkeit des Differenzbetrages i.H.v. 17,5% oder der gesamten 30% erforderlich sein soll. Für den Differenzbetrag spricht grundsätzlich der Umstand, dass das liechtensteinische Steuerregime und dessen Steuersätze international in den allermeisten Staaten anerkannt wurden. Würde man dennoch fordern, dass der Kunde die gesamte ausländische Steuerforderung ohne Anrechnung der liechtensteinischen Steuer bereithalten muss, so würde dies de facto von vornherein die Wahl einer steuergünstigen Rechtsordnung unter Generalverdacht stellen. Das evidente Gegenargument zum Differenzbetrag liegt selbstverständlich im Interesse des ausländischen Staates am gesamten Steuerbetrag, also den beispielhaften 30%. Letztlich wird der liechtensteinische Sorgfaltpflichtige vorsichtshalber und nach dem momentanen Kenntnisstand gut beraten sein, eine schriftliche Erklärung einzuholen, dass sämtliche aktuellen und zukünftigen Steuerschulden im Ausland bezahlt werden können. Im Sinne der Plausibilität werden hierzu je nach Einzelfall und Höhe der ausländischen Steuersätze auch dokumentarische Nachweise nebst der Kundenerklärung einzuholen sein. Abschliessende Sicherheit bietet aber auch hier nur die Beurteilung durch einen ausländischen Steuerexperten. Dieser Experte ist vom Kunden mandatiert und muss die Vermögenswerte und die Struktur in FL kennen.

## Geldwäscherei im Fürstentum Liechtenstein durch ausländischen Steuerbetrug Dr. Helmut Schwärzler, Dr. Lukas Rattacher und MMag. David Karl Jandrasits

verwirklicht wird und es so an einer geldwäschereifähigen Vortat mangelt (*advance tax ruling*).

### D. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden:

Mit der Novellierung des § 165 StGB durch das LGBl. 2019 Nr. 122 hat sich vor allem geändert, dass durch Steuerdelikte erlangte Ersparnisse geldwäschereifähige Vermögensgegenstände sind. Zuvor waren im Einklang mit der in Österreich herrschenden Lehre und Rsp. bloss (abgrenzbare) Vermögenszuflüsse, wie etwa ausbezahlte Steuergutschriften, erfasst.

Aus strafrechtlicher Perspektive liegt kein Substanzerfordernis vor. Werden Vermögensgegenstände, die aus einer Straftat nach dem Vortatenkatalog des § 165 StGB (erfasst nun auch Steuerersparnisse) herrühren, verborgen oder ihre Herkunft verschleiert (Geldwäsche), ist die vorhandene Substanz völlig unbeachtlich. Der Täter macht sich – unabhängig davon wie viel Substanz vorhanden ist – nach § 165 StGB strafbar. Dies gilt insbesondere auch für den Fall von tatsächlich nicht genutzter und somit letztlich nur vorgeschobener infrastruktureller Substanz.

Das Substanzerfordernis kann nur beim Mehrwertsteuerbetrug bzw. bei der qualifizierten Mehrwertsteuerhinterziehung ein strafrechtlich relevanter Indikator für die subjektive Tatseite sein. Da für die Vortat nach Art. 88 und 89 MWSTG bedingter Vorsatz reichen soll, kann das Vorliegen vollkommen substanz- und funktionsloser Refakturierungsgesellschaften einen bedingten Vorsatz indizieren, weil man es wohl für möglich gehalten und in Kauf genommen haben muss, dass über die Refakturierungsgesellschaft Geldwäsche von Vermögensgegenständen begangen wird, die aus Vergehen nach Art. 88 oder 89 des MWSTG stammen. Nach den von den Autoren oben aufgeführten Lösungsansätzen ist ein entsprechendes Indiz allerdings widerlegbar.

Für die strafrechtliche Beurteilung der Geldwäsche von Vermögensgegenständen, die aus einem Vergehen nach Art. 140 SteG herrühren, ist das Substanzerfordernis wiederum unbeachtlich. Strafbar macht sich nur wer weiss, dass die Vermögensgegenstände aus einem Steuerbetrug nach Art. 140 SteG stammen. Das Vorliegen einer vollkommen substanz- und funktionslosen Refakturierungsgesellschaft ist nicht mit dem Wissen um einen Steuerbetrug gleichzusetzen.

Grundsätzlich muss auch wie bisher bei Verdacht auf Geldwäscherei und bei Vortaten zur Geldwäscherei umgehend eine Mitteilung an die Stabsstelle FIU erstattet werden.

Aus sorgfaltsrechtlicher Perspektive sind für eine Meldung an die FIU hinsichtlich Geldwäscherei die im Anhang 3 der SPV i.d.F. LGBl. 2019 Nr. 232 detailliert geregelten Anhaltspunkte

für Geldwäscherei, organisierte Kriminalität und Terrorismusfinanzierung zu beachten. Wenn der Sorgfaltspflichtige Kenntnis davon hat, dass im Land, in welchem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist, muss er im Fall einer Verdachtslage jedenfalls eine Meldung erstatten. Die Pflicht zur Meldung an die FIU ist allerdings nicht mit der persönlichen Strafbarkeit nach § 165 StGB zu verwechseln. Die Verletzung einer Meldepflicht aufgrund einer Verdachtslage ist nach SPG oder SPV zu bestrafen. Strafrechtlich relevant ist selbstverständlich nur die Geldwäscherei selbst, die Beteiligung daran oder die Bestimmung dazu.

Ob und welche Substanzerfordernisse gegeben sind, ist in erster Linie nach ausländischem Recht zu beurteilen und zwar insbesondere nach dem Recht des Domizilstaates der wirtschaftlich Berechtigten der betroffenen Gesellschaft. In Tat und Wahrheit ändert die neue Rechtslage nichts an dem Umstand, dass substanzlose Refakturierungsgesellschaften für die Betroffenen bereits vor dem 01.07.2018, vor allem im Ausland, steuerrechtlich problematisch sein konnten, weil immer dann wenn die liechtensteinische Gesellschaft keinen erkennbaren, wirtschaftlichen Sinn aufweist, die transferierten Gelder im Verdacht stehen können, eine unrechtmässige Steuerersparnis darzustellen.

Letztlich wird sich das Substanzerfordernis nicht nur in rein infrastruktureller Hinsicht (durch Geschäftsräumlichkeiten und Personal), sondern auch in finanzieller und funktioneller Hinsicht erfüllen lassen und jeweils im Einzelfall zu beurteilen sein. Je nach dem konkreten Geschäftszweck und Kernbereich der Gesellschaft wird etwa eher im Vordergrund stehen müssen, ob eine Gesellschaft eine angemessene Eigenkapitalquote auszuweisen vermag oder ob es tatsächlich darauf ankommt, ob deren wirtschaftlicher Zweck durch die inländische Geschäftsführung effektiv realisiert wird.