

Verfassung genügen, die die Anwendbarkeit des EWR-Rechts beschränken, vom StGH bislang aber nicht inhaltlich determiniert wurden. Da der Gleichheitssatz und das Willkürverbot Geltung in der gesamten Rechtsordnung beanspruchen, sind sie wohl als Teil dieses Kerngehalts zu sehen.

7 Fazit

Angesichts des verfassungsrechtlich nicht abschliessend geführten Diskurses bleiben die durch die Verfassungsinitiative zum Casinoverbot aufgeworfenen Fragestellungen von Relevanz.¹⁰⁵ Bis zur nächsten «Verfassungsverbotsinitiative» werden sich die Debatten zum Beschwerderecht gegen positive Landtagsbeschlüsse nach Art 70b VRG sowie zu Grundprinzipien und (Grundrechts-)Kerngehalten der Landesverfassung jedoch wohl (wieder) auf die rechtswissenschaftliche Lehre beschränken.

HOW TO DEFEND A REQUEST FOR ADMINISTRATIVE ASSISTANCE – Überblick über die wesentliche Judikatur im liechtensteinischen Amtshilfeverfahren der letzten Jahre

Lukas-Florian Gilhofer¹

Es gibt unterschiedlichste Motive, warum die Übermittlung von Informationen an eine Behörde im Ausland verhindert werden soll².

Der folgende Beitrag richtet sich primär an Parteienvertreter, die damit beauftragt wurden, die Übermittlung von Informationen ihrer Mandanten im Amtshilfeweg möglichst zu unterbinden. Der Beitrag ist dazu gedacht, dem Parteienvertreter, der bisher noch wenige Erfahrungen im Amtshilfeverfahren gemacht hat, *erstens* einen raschen Überblick über die Materie des liechtensteinischen Amtshilferechts zu verschaffen, und *zweitens* ihm eine Auswahl an Argumenten an die Hand zu geben, die einem Amtshilfeersuchen mit Aussicht auf Erfolg entgegengehalten werden können. IdS spricht der Autor im Folgenden von der «Abwehr» von Amtshilfeersuchen.

Zu diesem Zweck hat der Autor die liechtensteinische Rechtsprechung zum Thema der Amtshilfe durchforstet und die dazu wesentliche Judikatur der letzten Jahre in seinem Beitrag verarbeitet.

1. Einführung

Der Finanzplatz Liechtenstein hat sich seit Ende der Nullerjahre grundsätzlich gewandelt. Das Fürstentum Liechtenstein hat sich für den Informationsaustausch mit dem Ausland geöffnet, indem es damit begann, zahlreiche bilaterale Amtshilfeabkommen in Steuersachen und Doppelbesteuerungsabkommen abzuschliessen. Die Amtshilfepraxis zeigt, dass es zum weitaus überwiegenden Teil der Amtshilfefälle zu einer Informationsweitergabe an das Ausland kommt.

Gegenstand dieser sogenannten Amtshilfeabkommen (kurz auf Englisch: «TIEA» – Tax Information Exchange Agreements) ist die gegenseitige Unterstützung zwischen Staaten durch den Austausch von Informationen, die für die Anwendung von Steuer(straf)vorschriften im Staat der jeweils ersuchenden Behörde bedeutsam sind. Diese zwischenstaatlichen Abkommen basieren im Wesentlichen auf den von der OECD dazu vorgeschlagenen Musterabkommen. Bei den TIEAs sind jene mit den USA³, dem Vereinigten Königreich⁴, Deutschland⁵ und Frank-

¹⁰⁵ Die Schreibenden präsentierten ihre Forschungsergebnisse vor der Abstimmung den beiden liechtensteinischen Landeszeitungen, die auf den Titelseiten berichteten (Volksblatt, Ist die Casinoabstimmung wichtig? Artikel v 26.01.2023; Vaterland, Casino-Verbot doch nicht verfassungskonform? Artikel v 26.01.2023).

^{*} MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer ist Rechtsanwalt der Kanzlei Schwärzler Rechtsanwälte mit Sitz in Vaduz, Zürich und Zug (www.s-law.com). Der vorliegende Beitrag stellt eine schriftliche und überarbeitete Fassung des von MMag. Dr. Gilhofer am 51. Rechtsprechtag der Universität Liechtenstein im November 2022 gehaltenen und gleich lautenden Vortrags dar.

² Vgl. zB. zum Thema politisch motivierter Ersuchen aus der Russischen Föderation: StGH 2021/39 (StGH 2021/40) GE 2022, 117.

³ LGBl 2009 Nr 302.

⁴ LGBl 2010 Nr 250.

⁵ LGBl 2010 Nr 289.

reich⁶ die für die liechtensteinische Amtshilfepraxis bedeutendsten.

Im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens werden sogenannte Informationsinhaber im Inland – also jene, die über die vom Ausland angefragten Informationen verfügen – von ihrer nationalen Steuerbehörde aufgefordert, die Informationen an sie zu übergeben, damit diese die Informationen an das Ausland weitergeben kann. Diese Aufgabe nimmt in Liechtenstein die Steuerverwaltung wahr⁷. Informationsinhaber sind oftmals Banken, können aber auch Treuhänder, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte sein.

2. Amtshilfe

Die Amtshilfe war in der liechtensteinischen Literatur bereits mehrmals Gegenstand von diversen Beiträgen⁸.

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten, wie Liechtenstein einem anderen Staat Amtshilfe gewähren kann. Neben dem spontanen Informationsaustausch kommt Liechtenstein der Amtshilfe auf Basis eines formalen Ersuchens eines anderen Staates nach. Amtshilfe wird bezüglich Informationen geleistet, die für die Festlegung, Veranlagung, Vollstreckung oder Erhebung von Steuern in Bezug auf Personen, die diesen Steuern unterliegen, oder für die Untersuchung und Verfolgung von Strafsachen voraussichtlich erheblich sind. Zusätzlich muss die inländische Behörde diese Informationen selbst innehaben oder sich diese im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen innerhalb des Hoheitsgebiets des um Information ersuchten Staates befinden. Das Steueramtshilfegesetz (SteAHG)⁹ schafft für alle zwischen Liechtenstein und dem Ausland abgeschlossenen TIEAs – mit Ausnahme des TIEA UK und den USA – eine einheitliche

Rechtsgrundlage für das innerstaatliche Amtshilfeverfahren. Es ist dem älteren AHG-USA¹⁰ nachgebildet.

Im konkreten Amtshilfefall werden SteAHG und TIEAs grundsätzlich parallel angewendet, sofern nichts anderes bestimmt ist. Im SteAHG gibt es in Art 1 (2) SteAHG eine explizite Vorrangregel für abweichende Bestimmungen der TIEAs und DBAs.

3. Problemaufriss

Der Parteienvertreter weiss, dass die «Abwehr» von Amtshilfeersuchen herausfordernd ist. Aber warum ist das so?

Was die «Abwehr» so herausfordernd macht, sind die Vorgaben für die Steuerverwaltung zum Prüfumfang von Amtshilfeersuchen. Diese sind sehr gering. Denn die Steuerverwaltung hat lediglich eine Plausibilitätsprüfung des von der ersuchenden Behörde im Ausland festgestellten Amtshilfesachverhalts durchzuführen.

Es braucht einen hinreichenden Anfangsverdacht¹¹. Geprüft wird, ob der dargestellte Sachverhalt einen Verdacht indiziert¹². Ein Verdacht ist sehr schnell indiziert¹³. Die Steuerverwaltung darf auf die Richtigkeit des dargestellten Sachverhalts vertrauen, solange die Unrichtigkeit nicht offensichtlich ist¹⁴. Selbst ein mangelhaft dargestellter Sachverhalt führt dann nicht zu Rückfragen bei der ersuchenden Behörde oder gar zur Abweisung des Amtshilfeersuchens, wenn sich der Verdachtssachverhalt aus sonstigen Umständen oder Kenntnissen der inländischen Behörde ergibt, wie etwa aus dem Vorbringen einer betroffenen Person¹⁵. Man spricht idZ vom völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz. Der Staatsgerichtshof judiziert, dass im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen der völkerrechtliche Vertrauensgrundsatz gilt¹⁶. Diese Rechtsprechung wurde auch für das Amtshilfeverfahren übernommen¹⁷. Der völkerrechtliche Vertrauensgrundsatz beinhaltet Folgendes:

- Es wird darauf vertraut, dass die Sachverhaltsdarstellung im ausländischen Amtshilfeersuchen richtig ist, es sei denn, die Sachverhaltsdarstellung ist offensichtlich unrichtig oder unvollständig¹⁸.
- Es wird darauf vertraut, dass Erklärungen, die die ausländische Behörde in ihrem Amtshilfeersuchen abgibt, richtig sind¹⁹.
- Es wird darauf vertraut, dass die ausländische Behörde Auflagen, die die liechtensteinische Behörde der Amtshilfegewährung beifügt, einhalten wird²⁰.
- Es wird darauf vertraut, dass die ausländische Behörde eigene Zusicherungen einhält²¹.

Die ersuchende Behörde ist zudem nicht verpflichtet, zu beweisen, dass der dargestellte Sachverhalt richtig ist; umgekehrt ist die Steuerverwaltung nicht verpflichtet,

⁶ LGBl 2010 Nr 358.

⁷ Art 4 SteAHG, LGBl 2010 Nr 246.

⁸ Vgl. dazu insb. die folgenden Beiträge: *Schäfer*, Was bedeutet «umfassend» im Stiftungseingangssteuergesetz?, LJZ 2012, Seite 59 (Heft 2); *Tuppa*, Das Steueramtshilfegesetz-USA – eine Kurzdarstellung, LJZ 2010, Seite 11 (Heft 1); *Batliner*, Internationale Amtshilfe aus liechtensteinischer Sicht, LJZ 2011, Seite 51 (Heft 2); *Näscher/Schmiedle*, Die neue liechtensteinische Rechtsprechung zum Rückwirkungsverbot im Bereich der Amts- und Rechtshilfe, LJZ 2013, Seite 153 (Heft 4); *Bussjäger*, Aktuelles aus der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes, LJZ 2014, Seite 23 (Heft 2); *Schneider*, Internationalrechtliche Verfahrensgarantien (Art 6 und 7 EMRK sowie Art 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK), LJZ 2014, Seite 98 (Heft 4); *Arnold/Dorigatti*, Bankgeheimnis – Quo vadis?, LJZ 2020, Seite 286 (Heft 4); *Dworschak*, Auswirkungen von Schrems II auf den Steuerdatentransfer, LJZ 2020, Seite 295 (Heft 4); *Amann*, Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen und Datenschutz, LJZ 2018, Seite 1 (Heft 1); *Wälsler*, Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten, insbesondere im Hinblick auf die Ermessensbegünstigten, LJZ 2019, Seite 143 (Heft 4); *Bussjäger*, Die neue Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes zur Amtshilfe in Finanzangelegenheiten, LJZ 2010, Seite 56 (Heft 3); *Gey*, Internationale Amtshilfe im liechtensteinischen Finanzmarkt- und Steuerrecht – Grundprinzipien und neue Entwicklungen, LJZ 2009, Seite 17 (Heft 1); *Ungerank*, Korrespondenz zu den Abhandlungen LJZ 1/2009, LJZ 2009, Seite 74; *Schwärzler/Schatzmann*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, liechtenstein-journal 1/2010, 23; *Ungerank*, Replik zu Schwärzler/Schatzmann, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, liechtenstein-journal 3/2010, 83.

⁹ LGBl 2010 Nr 246.

¹⁰ LGBl 2009 Nr 303.

¹¹ Vernehmlassungsbericht zu Art 8 SteAHG.

¹² VGH 2009/16 GE 2009, 28.

¹³ VGH 2008/165 GE 2009, 11; VGH 2009/93; StGH 2009/183.

¹⁴ VGH 2018/114.

¹⁵ VGH 2008/105; VGH 2009/11 GE 2009, 21.

¹⁶ StGH 1995/23.

¹⁷ VBI 2003/33 Erw. 15. LES 2003, 91.

¹⁸ StGH 2008/160.

¹⁹ VBI 2003/33 LES 2003, 91.

²⁰ VBI 2003/33 LES 2003, 91.

²¹ StGH 2008/6 GE 2009, 346 = GE 2010, 449.

Beweise aufzunehmen, dass der dargestellte Sachverhalt unrichtig ist²². Die Steuerverwaltung hat den Sachverhalt nicht nach dem ausländischen Steuerrecht der ersuchenden Behörde im Ausland, in ihrem Verfahren den Sachverhalt, auch anhand der im Amtshilfeweg übermittelten Informationen, festzustellen, die dazu nötigen Beweise aufzunehmen und die Beweisergebnisse sowie den festgestellten Sachverhalt rechtlich zu würdigen²⁴. Auf Grund dieser geringen Vorgaben zum Prüfumfang des Amtshilfeersuchens müssen die Argumente, die diesem entgegengehalten werden, um so zwingender und überzeugender sein, damit diese erfolgreich sein können.

4. Argumente zur Abwehr

Im Nachfolgenden bietet der Autor eine Auswahl an aus seiner Sicht am Erfolg versprechendsten Argumente zur «Abwehr» eines Amtshilfeersuchens. Die allermeisten Argumente ergeben sich im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofs zu Art 8 SteAHG. Dieser sieht die Gründe vor, wann die Steuerverwaltung ein Amtshilfeersuchen abzulehnen hat.

Dies ist immer dann der Fall, wenn es nicht den Bestimmungen des SteAHG entspricht und insbesondere die Anforderungen nach Art 7 SteAHG nicht erfüllt (Punkt 4.2.); die Souveränität, die Sicherheit oder die öffentliche Ordnung des Fürstentums Liechtenstein beeinträchtigt wird (Punkt 4.3.); oder die Verjährung in Bezug auf den Gegenstand des Ersuchens nach dem Recht des ersuchenden Staates eingetreten ist (Punkt 4.4.). Bevor noch die einzelnen Ablehnungsgründe durchgeprüft werden, empfiehlt sich, zu prüfen, ob der steuerliche Anknüpfungspunkt im Ausland überhaupt gegeben ist.

4.1 Steuerlicher Anknüpfungspunkt

Voraussetzung dafür, dass es überhaupt erst zu einem Amtshilfeersuchen betreffend eine bestimmten Person kommt, ist, dass ein Staat glaubt, von seiner Steuerhoheit Gebrauch machen zu dürfen. Er geht also von einem steuerlichen Anknüpfungspunkt im Ausland aus. Der erste Prüfschritt des Parteienvertreters wird es also sein, zu prüfen, ob eine Steuerpflicht im Ausland überhaupt besteht und wenn eine solche besteht, ob es im konkreten Fall allenfalls eine Ausnahme von dieser gibt.

Bspw sind in Deutschland alle natürlichen Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (183-Tage-Regelung) im Inland haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Zudem ist auf die Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung 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 steuerliche Anknüpfungspunkt in den USA so geregelt, dass dort auf die Staatsbürgerschaft, Ansässigkeit oder den Besitz der Green-Card abgestellt wird.

Weiters sollte geprüft werden, ob für die Art der Steuern, für die Informationen vom Ausland verlangt werden, überhaupt Amtshilfe gewährt wird. Dazu ist das jeweilige

TIEA zu prüfen. So wird bspw für Deutschland Amtshilfe nicht auch für Informationen zur Mehrwertsteuer gewährt. Relevante Steuerarten, für die Amtshilfe gewährt wird, sind lediglich die Einkommens-, Körperschafts-, Gewerbe-, Vermögens-, Erbschafts-, Umsatz- und Versicherungssteuer, einschliesslich der hierauf erhobenen Zuschläge. Für die USA wiederum wird Amtshilfe ausschliesslich für «Federal Taxes» gewährt, also Bundessteuern, nicht aber auch für «State Taxes»²⁵.

Letztlich sollte geprüft werden, für welchen Zeitraum Informationen aus dem Ausland verlangt werden. Denn sämtlichen TIEAs ist gemein, dass nur solche Informationen übermittelt werden müssen, die sich auf Steuerjahre beziehen nach Inkrafttreten des jeweiligen TIEA. Es dürfen damit keine vor Inkrafttreten des jeweiligen Abkommens liegenden Informationen an das Ausland weitergegeben werden. IdS besteht ein striktes Rückwirkungsverbot.

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. Als Parteienvertreter empfiehlt sich daher jedenfalls bei der Beratung des Mandanten steuerliche Expertise aus dem Ausland einzuholen.

4.2 Mangelhaftes Amtshilfeersuchen

Nach Art 8 SteAHG ist ein Amtshilfeersuchen abzulehnen, wenn es den Anforderungen des Art 7 SteAHG nicht entspricht. Es ist idS mangelhaft. Als nächster Prüfschritt hat also eine formelle Prüfung des Amtshilfeersuchens anhand der Vorgaben des Art 7 SteAHG zu erfolgen.

So hat die zuständige ausländische Behörde ihr Ersuchen in schriftlicher Form und möglichst detailliert zu stellen. Es macht also Sinn, nach ausländischem Recht zu prüfen (oder prüfen zu lassen), wer überhaupt zuständig ist, im Ausland ein Amtshilfeersuchen zu stellen. Kommt man zu dem Schluss, dass tatsächlich eine falsche ausländische Behörde das Amtshilfeersuchen gestellt hat, wäre dieser Ablehnungsgrund eröffnet und könnte das Amtshilfeersuchen so abgewehrt werden.

Das Amtshilfeersuchen muss nachfolgende Punkte enthalten:

- a) Identität des Steuerpflichtigen, dessen steuer- oder steuerstrafrechtliche Verantwortung betroffen ist;
- b) Zeitspanne, in Bezug auf welche die Informationen verlangt werden;
- c) Art der verlangten Informationen und die Form, in der die zuständige ausländische Behörde diese Informationen zu erhalten wünscht;
- d) Angelegenheit nach den steuerrechtlichen Vorschriften der zuständigen ausländischen Behörde, in Bezug auf welche um die Informationen ersucht wird;
- e) Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen für die Anwendung und Vollstreckung der Steuern der zuständigen ausländischen Behörde mit Bezug auf den Steuerpflichtigen voraussichtlich erheblich sind;

²² VGH 2018/25.

²³ StGH 2020/014 GE 2021, 58; StGH 2020/16 LES 2020, 140.

²⁴ StGH 2021/65 GE 2022, 6.

²⁵ Schwärzler/Schatzmann, Internationale Amtshilfe in Steuersachen, liechtenstein-journal 1/2010, 23.

- f) Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich bei der Steuerverwaltung oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Person innerhalb des Fürstentums Liechtenstein befinden;
- g) soweit bekannt, die Namen und Adressen jeder Person, von der angenommen wird, dass die ersuchten Informationen in deren Besitz oder unter deren Kontrolle sind;
- h) Erklärung, dass die zuständige ausländische Behörde in der Lage wäre, die verlangten Informationen zu beschaffen und zur Verfügung zu stellen, falls die Steuerverwaltung ein vergleichbares Ersuchen stellen würde; und
- i) Erklärung, dass die zuständige ausländische Behörde alle angemessenen, ihr in ihrem Hoheitsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat, ausgenommen solche, die unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten bedeuten würden.

Sofern Informationen nicht betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen vom Ausland angefragt werden, sondern zu eine ganzen Gruppe an Steuerpflichtigen, spricht man von Gruppenanfragen. Diese betreffen eine nicht identifizierte Gruppe von Steuerpflichtigen und erfordern zusätzliche Angaben im Amtshilfeersuchen:

- a) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, des Verhaltensmusters und des Sachverhalts, der zur Anfrage geführt hat;
- b) klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme, dass die zur Gruppe gehörenden Steuerpflichtigen die Steuergesetze verletzt haben, samt einer Erläuterung der anwendbaren Bestimmungen;
- c) Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen für die Beurteilung der Steuerkonformität der zur Gruppe gehörenden Steuerpflichtigen voraussichtlich erheblich sind;
- d) Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte.

4.3 Verstoss gegen den *Ordre Public* Liechtensteins

Nach Art 8 Abs 2 lit b SteAHG ist Amtshilfe abzulehnen, wenn die Souveränität, die Sicherheit oder die öffentliche Ordnung des Fürstentums Liechtenstein beeinträchtigt wird. Unter «*Ordre Public*» versteht man im Völkerrecht den Vorbehalt, dass eine Bestimmung nicht angewendet wird, wenn durch die Anwendung wesentliche innerstaatliche Rechtsgrundsätze verletzt werden. Dadurch sollen die Grundsätze der eigenen Rechtsordnung geschützt werden. Es sollen im Inland Entscheidungen – hier konkret im Amtshilfeverfahren – verhindert werden, die der liechtensteinischen Rechtsauffassung grob widersprechen. Die *Ordre-Public*-Klausel hat den Zweck, die

Durchsetzung von Grundwerten der nationalen Rechtsordnungen zu sichern²⁶.

Gegen den *Ordre Public* verstösst die Amtshilfe in Steuersachen (nur) in Extremfällen. Vom Vorbehalt des *Ordre Public* ist nach der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes nur sparsam Gebrauch zu machen, weil er eine systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Gleichheit der Rechtsordnungen darstellt²⁷. Gegen den *Ordre Public* verstossen Amtshilfeersuchen, die durch politische, rassistische oder religiöse Gründe motiviert sind oder Staatsgeheimnisse betreffen²⁸.

Sogenannte *fishing expeditions* oder Beweisausforschungen aufs Geratewohl widersprechen ebenfalls dem liechtensteinischen *Ordre Public* und stehen somit einer Amtshilfegewährung entgegen²⁹. Das Verbot von *fishing expeditions* («Beweisausforschungen») bedeutet, dass Amtshilfeersuchen, die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte, die der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen, nicht zulässig sind. Die Frage des Vorhandenseins genügend konkreter Anhaltspunkte hängt dabei von der im Amtshilfeersuchen enthaltenen, konkreten Sachverhaltsfeststellung ab. Ein Ersuchen ohne Namensnennung ist bspw nur ausnahmsweise und auch nur dann zulässig, wenn es die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen eindeutig bezeichnet. Die Identifikation einer Person kann demnach z.B. durch eine Bankkonto-Nummer erfolgen. Des Weiteren setzt ein Amtshilfeersuchen ein bereits im ersuchenden Staat anhängiges bzw laufendes Verfahren bzw entsprechende Untersuchungs- oder Ermittlungshandlungen voraus³⁰.

4.4 Verjährung

Nach Art 8 Abs 2 lit c SteAHG ist Amtshilfe abzulehnen, wenn der Gegenstand des Ersuchens nach dem Recht des ersuchenden Staates verjährt ist. Die liechtensteinischen Verjährungsvorschriften sind somit nicht massgebend, sondern die des ersuchenden Staates. Die Steuerverwaltung hat im Rahmen ihrer Plausibilitätsprüfung des Amtshilfesachverhalts auch zu prüfen, ob Hinweise auf eine Verjährung vorliegen. Sofern diese vorliegen, ist es erforderlich, dass die Steuerverwaltung bei der zuständigen ausländischen Behörde eine Rückfrage tätigt, um abzuklären, ob der Gegenstand des Amtshilfeersuchens verjährt ist, oder eben nicht. Dem völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz folgend wird die Steuerverwaltung grundsätzlich von der Richtigkeit der Angaben der ausländischen Behörden auszugehen haben.

Weil der Steuerverwaltung nicht zugemutet werden kann, dass sie umfassende Kenntnisse zu Verjährungsbestimmungen der unterschiedlichsten Rechtsordnungen hat, ist es eher unwahrscheinlich, dass die Steuerverwaltung von sich aus den Verjährungseinwand aufgreifen wird. Es wird daher empfohlen, den Verjährungseinwand von sich aus abzuklären und falls der Gegenstand des Amtshilfeverfahrens tatsächlich verjährt sein sollte, die Steuerverwaltung darauf hinzuweisen.

²⁶ StGH 1983/1 LES 1984, 61.

²⁷ StGH 2020/106 GE 2021, 95.

²⁸ StGH 2020/106 GE 2021, 95.

²⁹ VGH 2008/136 GE 2008, 3.

³⁰ StGH 2012/106 GE 2014, 101.

4.5 Amtshilfeersuchen auf Basis gestohlener Information und solcher von Whistleblower

Nach Art 8 Abs 2 SteAHG ist ein Ersuchen, das auf Informationen beruht, die durch eine in Liechtenstein gerichtlich strafbare Handlung beschafft worden sind, mit Bezug auf Abs 1 Bst. b (Verstoss gegen den *Ordre Public*) *per se* abzulehnen.

In dieser Klarheit wird sich künftig die Antwort, ob Amtshilfe in Steuerangelegenheiten zu leisten ist, wenn das Gesuch auf unrechtmässig beschafften Informationen beruht, nicht mehr geben lassen.

Der StGH³¹ geht davon aus, dass im OECD-Raum an dem Grundsatz, wonach ein Amtshilfegesuch abgelehnt werden könne, wenn dieses auf Informationen beruht, die durch eine in Liechtenstein gerichtlich strafbare Handlung beschafft worden sind, nicht mehr in dieser Absolutheit festgehalten werden könne.

Anlassfall war ein Ersuchen aus Frankreich, dem mutmasslich gestohlene und von Frankreich gekaufte Informationen zu Grunde lagen. Zur Begründung seiner doch bemerkenswerten Entscheidung hat der StGH einen Vergleich mit der Schweizer Rechtslage bemüht, nachdem er eine allfällige *Ordre Public*-Widrigkeit ausschloss, weil auch das liechtensteinische Strafprozessrecht die Verwertung rechtswidrig erlangter Beweise nicht schlichtweg untersagen würde (§ 155 StPO). Für das zwischenstaatliche Verhältnis von Liechtenstein und Frankreich würde zudem das Verwertungsverbot in Art 8 Abs 2 SteAHG nicht anwendbar sein.

Für die Schweiz, deren Amtshilfe recht Liechtenstein zu wesentlichen Teilen übernommen hat, geht das Bundesgericht davon aus³², dass die Leistung von Amtshilfe entfällt, wenn dies gegen eine explizite Zusage des ersuchenden Staates verstossen würde, oder wenn der ersuchende Staat die Informationen selbst von einem Datendieb gekauft hat. Dagegen schliesst die Rechtsprechung in der Schweiz eine Amtshilfe nicht länger aus, wenn die dem Gesuch zugrunde liegenden Informationen zwar entwendet bzw von Dritten unrechtmässig beschafft worden sind, der ersuchende Staat aber lediglich passiv in deren Besitz gelangt ist. Ansonsten würde es gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben verstossen.

Anders als die Schweiz hat Liechtenstein keine Zusicherungen anderer Länder, wonach gestohlene und von Regierungen käuflich erworbene Informationen nicht für Ersuchen um Amtshilfe in Steuersachen verwendet werden dürfen. Frankreich würde demnach – sollte es die Informationen, die widerrechtlich entwendet wurden, käuflich erworben haben – für Liechtenstein keine gemachten Zusagen verletzen. Im Übrigen sei auch nicht nachgewiesen, dass Frankreich die Informationen käuflich erworben hätte. Daher durfte die Steuerverwaltung vor diesem Hintergrund durchaus davon ausgehen, dass die Daten zwar gestohlen wurden, nicht aber dass Frankreich auch diese käuflich erworben hätte. Dies war Grund genug für den StGH die Amtshilfe zu gewähren.

Der StGH³³ hat in einem anderen Fall, in dem dem Amtshilfeersuchen Informationen zu Grunde lagen, die von einem Whistleblower stammten, die Gewährung von Amtshilfe als zulässig erachtet. Auch hier hat der StGH zur Begründung seiner Entscheidung wieder Schweizer Recht bemüht. Danach dürfe die Gewährung von Amtshilfe nämlich nur dann abgelehnt werden, wenn das Ersuchen dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben widerspräche; dies wäre aber nur dann der Fall, wenn der ersuchende Staat die gestohlenen Daten gekauft hätte, um sie danach für ein Amtshilfeverfahren zu verwerten, oder wenn der ersuchende Staat dem ersuchten Staat zugesichert hätte, die gestohlenen Informationen nicht für ein Amtshilfeersuchen zu verwenden.

Der StGH hat damit selbst für den Fall, dass dem Amtshilfeersuchen gestohlene oder von einem Whistleblower erlangte Informationen zu Grunde liegen, die Hürde zur erfolgreichen «Abwehr» des Amtshilfeersuchens nochmals höher nach oben geschraubt. Dies obwohl eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung im SteAHG verankert ist, die dies eigentlich verbieten sollte.

4.6 Stiftungsrechtlicher Trennungsgrundsatz

In der Entscheidung StGH³⁴ wurde zur Abwehr des Amtshilfeersuchens damit argumentiert, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und der Stiftung in Entsprechung des stiftungsrechtlichen Trennungsprinzips zu trennen ist, weil es sich bei der Stiftung um eine eigenständige juristische Person handelt. Sämtliche Informationen der Stiftung sind damit *per definitionem* nicht bedeutsam für die Festlegung, Veranlagung, Vollstreckung oder Erhebung von Steuern in Bezug auf den Steuerpflichtigen, weil sämtliche Informationen nicht diesen, sondern die Stiftung betreffen. Es wurde idZ auch damit argumentiert, dass es sich bei der Stiftung um eine diskretionäre Stiftung handelt. Dieses Argument hat den StGH aber nicht überzeugt.

Nach Ansicht des StGH brauchten sich weder der VGH, noch der IRS zur Frage auszulassen, ob es sich bei der Stiftung um eine diskretionäre bzw nicht-transparente Stiftung handelte oder nicht. Es genügt, dass der IRS den wesentlichen Inhalt des gegen den Steuerpflichtigen geführten Strafverfahrens geschildert hat und der VGH sich darauf bezieht. Es sei einerseits die ersuchende Behörde nicht verpflichtet zu beweisen, dass der von ihr dargestellte Sachverhalt richtig ist. Umgekehrt obliegt es der ersuchten Behörde auch nicht, Beweise dazu aufzunehmen, dass der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt unrichtig ist. Vielmehr darf die ersuchte Behörde in aller Regel auf die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde vertrauen. Entsprechend ist gar nicht entscheidend, ob eine Stiftung nach liechtensteinischem Stiftungsrecht als transparent oder intransparent zu qualifizieren ist; wesentlich ist vielmehr, ob die Stiftung gemäss dem Amtshilfesachverhalt und im Lichte des anwendbaren ausländischen Steuerrechts als vom betroffenen ausländischen Steuersubjekt – und sei es auch nur faktisch – beherrscht wird oder nicht.

³¹ StGH 2020/106 GE 2021, 95.

³² BGE 143 II 224, Erw. 6.1 – 6.7.

³³ StGH 2019/27 LES 2019, 128 = GE 2020, 173.

³⁴ StGH 2022/50 GE 2022, 207.

Im Übrigen wurde auch ausgesprochen, dass ein Verstoß gegen das stiftungsrechtliche Trennungsprinzip im Amtshilfeverfahren keinen Verstoß gegen den liechtensteinischen *Ordre Public* darstellt, weil der Durchgriff durch eine juristische Person der liechtensteinischen Rechtsordnung nicht fremd sei³⁵.

4.7 Geheimnisträger

Zuletzt ist zu prüfen, ob es sich bei dem Betroffenen des Amtshilfeersuchens um einen Geheimnisträger iSd Art 12 SteAHG handelt. Es kann sich nämlich aus Art 12 SteAHG ein zusätzliches Argument zur Abwehr ergeben. Danach stehen zwar gesetzliche Vorschriften über ein Berufs- oder Geschäftsgeheimnis der Beschaffung der Informationen nicht entgegen. Von diesem Grundsatz bestehen aber Ausnahmen. Und zwar muss ein dem Anwaltsgeheimnis verpflichteter Rechtsanwalt der Steuerverwaltung Informationen, die ihm in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt zum Zwecke der anwaltlichen Beratung oder zum Zwecke der Verwendung in laufenden oder in Erwägung gezogener Rechtsverfahren anvertraut worden sind, nicht preisgeben. Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse oder Geschäftsverfahren hat der Informationsinhaber ebensowenig preiszugeben, wobei Informationen nicht lediglich deshalb als geheimhaltungswürdig betrachtet werden dürfen, weil sie sich im Besitz von Banken, anderen Finanzinstituten oder Personen befinden, die als Vertreter oder in treuhänderischer Eigenschaft handeln. Aus den Materialien geht hervor, dass die Bestimmung des Art 12 Abs 3 SteAHG lediglich darauf abzielt, nicht alle Informationen, über welche die Geheimnisträger Kenntnis haben pauschal als ausgenommen zu betrachten. Es sollen nur diejenigen Informationen geschützt sein, welche tatsächlich dem Berufs-/Bankgeheimnis unterliegen³⁶.

Das liechtensteinische Bankgeheimnis wird durch diese Bestimmung *per se* nicht eingeschränkt, zumal dieses ohnehin nicht alle Informationen im Besitz einer Bank pauschal schützt, sondern nur kundenbezogene Tatsachen und Wertungen, die einem Kreditinstitut auf Grund, aus Anlass bzw im Rahmen der Geschäftsverbindung zum Kunden bekannt geworden sind³⁷.

5. Conclusio

Die erfolgreiche Abwehr eines Amtshilfeersuchens ist herausfordernd. Das Argumentarium, das dem Parteienvertreter an die Hand gegeben werden kann, ist beschränkt. Grund dafür sind die geringen Anforderungen an den Prüfungsumfang von Amtshilfeersuchen seitens der Steuerverwaltung. Die Prüfung der Steuerverwaltung ist im Wesentlichen auf eine Plausibilitätsprüfung des Amtshilfe Sachverhalts beschränkt. Sämtliche Argumente also, die darauf abzielen, den vom Ausland festgestellten Sachverhalt zu erschüttern, gehen damit zu einem Grossteil ins Leere.

Dennoch sollte nicht von vornherein die «Flinte ins Korn geworfen» werden. Die Prüfung des Amtshilfeersuchens im Detail und allenfalls die Beiziehung von Exper-

ten des ausländischen Rechts ist empfehlenswert. Es sind nämlich die Gründe zur erfolgreichen Abwehr eines Amtshilfeersuchens oft nicht im inländischen Recht zu suchen, sondern in dem der ausländischen Behörde. So kann es bspw nach dem ausländischen Recht an der nötigen Zuständigkeit der anfragenden Behörde mangeln, die nötige Steuerpflicht im Ausland fehlen, oder der Gegenstand des Amtshilfeersuchens verjährt sein.

Aber auch das inländische Recht bietet Möglichkeiten für eine erfolgreiche Abwehr des Amtshilfeersuchens. So ist eine Prüfung des Amtshilfeersuchens aus formeller Sicht unerlässlich, um allfällige Mängel iSd Art 7 SteAHG überhaupt erst erkennen zu können. Diese können ebenso zwecks Abwehr des Amtshilfeersuchens verwendet werden.

Obwohl also die erfolgreiche Abwehr von Amtshilfeersuchen herausfordernd ist, lassen sich nach detaillierter Prüfung durchaus Argumente finden, die einem Amtshilfeersuchen entgegengehalten werden können.

³⁵ StGH 2022/50 GE 2022, 207.

³⁶ BuA 2010/29, 33.

³⁷ Arnold/Dorigatti, Bankgeheimnis – Quo vadis?, LJZ 2020, Seite 286 (Heft 4).