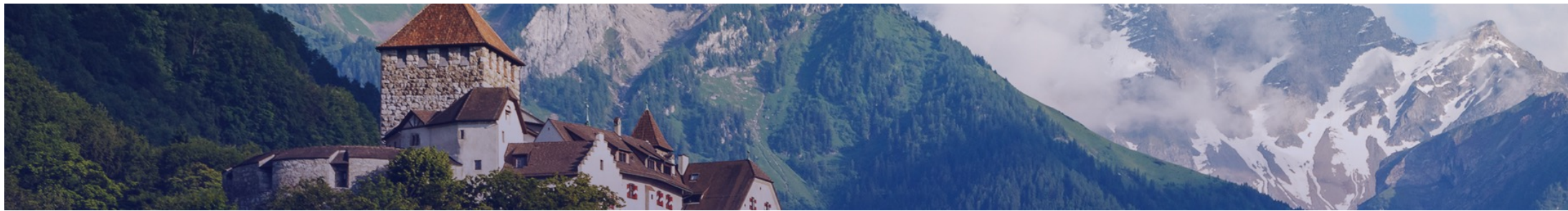


LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Die Rechtsprechung des liechtensteinischen Verwaltungsgerichtshofes zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen

lic.iur. Andreas Batliner,
Präsident des Verwaltungsgerichtshofes, Vaduz



Inhaltsverzeichnis



1. Vorbemerkungen und Einleitung
2. «voraussichtlich erheblich»
3. Schwärzen von Namen
4. «gestohlene Daten»
5. Prüfung der Angaben im Ersuchen
 - 5.1. Prüfung des dargestellten Sachverhalts
 - 5.2. Prüfung des materiellen Steuerrechts
 - 5.3. Prüfung des (Steuer-)Verfahrensrechts
6. Rechtliches Gehör
7. (geheimes) Ausnahmeverfahren
8. AStA



1. Vorbemerkungen und Einleitung

1.1 Rechtliche Grundlage der Steueramtshilfe:

- TIEA-USA + AHG-USA (2009)
- SteAHG (2010)
- TIEAs: DE, FR, UK (2010) u.a.
- Sonderabkommen:
 - Kooperationsvereinbarung UK + AHG-UK (2010)
 - AStA AT (2013)
- DBA: DE, UK (2012), AT (2013), CH (2016), NL (2020) u.a.
- Multilaterale Abkommen: EU (2015), MAK (2016), AIA-G (2015)

→ unterschiedlicher zeitlicher Geltungsbereich

→ Abkommen gehen dem nationalen Recht vor (Art. 1 Abs. 2 SteAHG)



1.2 Zuständigkeiten:

- zuständige Behörde: Steuerverwaltung (Art. 4 SteAHG)
- Rechtsmittelinstanz: (direkt) Verwaltungsgerichtshof (Art. 102 Abs. 6 LV 2009)
- a.o. Rechtsmittelinstanz: Staatsgerichtshof, «zum Schutze der verfassungsmässig gewährleisteten Rechte» (Art. 104 Abs. 1 LV)

1.3 Publikation der Rechtsprechung:

- LES Amtliche Liechtensteinische Entscheidsammlung, in LJZ Liechtensteinische Juristen-Zeitung
- www.gerichtsentscheidungen.li

2. «voraussichtlich erheblich»

Art. 2 Abs. 2 Bst. a und Art. 7 Abs. 2 Bst. e SteAHG

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Amtshilfe wird bezüglich Informationen geleistet, die für die Festlegung, Veranlagung, Vollstreckung oder Erhebung von Steuern ... oder für die Untersuchung und Verfolgung von Steuerstrafsachen voraussichtlich erheblich sind.

Das Ersuchen ist möglichst detailliert abzufassen und muss die folgenden Angaben enthalten: ... (e) Die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen ... voraussichtlich erheblich sind.

VGH 2021/065 vom 03.09.2021:

Im Übrigen sind alle Informationen voraussichtlich relevant, die nicht «offensichtlich nicht erheblich» sind (StGH 2020/16, LES 2020, 140). Alle Informationen, die abstrakt zum Beweis einer relevanten steuerlichen Frage geeignet sind, sind voraussichtlich relevant (StGH 2019/113 E. 5.3.2, LES 2020, 12). Geprüft wird lediglich, ob Informationen, die auf Ersuchen an die deutsche ersuchende Behörde übermittelt werden, zur Beurteilung von deutschen steuerrechtlichen Fragen voraussichtlich relevant sein können. Lediglich solche Informationen, die "offensichtlich nicht erheblich" bzw. "offensichtlich ungeeignet" sind, werden der ersuchenden Behörde nicht ausgefolgt (StGH 2020/16, LES 2020, 140). Mit den Worten des Bundesgerichts ausgedrückt, ist die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit dann erfüllt, wenn eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Hingegen ist es unwichtig, ob sich die einmal erteilte Information schliesslich als unerheblich herausstellt. Es obliegt nicht dem ersuchten Staat, ein Ersuchen abzulehnen oder die Übermittlung der Informationen zu verweigern, weil dieser Staat der Ansicht sein könnte, dass die Informationen für die Untersuchung oder die zu Grunde liegende Kontrolle nicht erheblich seien (BGer 2C_1037/2019 Die Praxis 5/2021 Nr. 47 mit Verweis auf die stete Rechtsprechung des Bundesgerichts).

(Bestätigt durch StGH 2021/075 vom 06.12.2021)

VGH 2021/025 vom 03.09.2021:

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Eines Beweises hierfür bedarf es im Amtshilfeverfahren nicht. Es genügt, wenn die ersuchende Behörde mit ihrem Ersuchen die Relevanz der erbetenen Informationen erkennen lässt (StGH 2020/115 E. 2.5, LES 2021, 84). Die abstrakte Beweiseignung der erbetenen Informationen genügt (StGH 2019/113 E. 5.3.2). Nur offensichtlich nicht erhebliche Informationen werden der ersuchenden Behörde nicht übermittelt (StGH 2020/16 E. 2.4.2).

VGH 2020/116 + 085 vom 26.03.2021:

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nach dem OECD-Standard, der den internationalen Standard bildet und dem Österreich und Liechtenstein in ihrem DBA bzw. im Protokoll vom 29. Januar 2013 zur Änderung des DBAs folgten, zwar die Angabe der geforderten Informationen nötig ist, um die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen zu belegen und unzulässige fishing expeditions zu vermeiden, gleichwohl aber die Auslegung der formellen Voraussetzungen grosszügig vorzunehmen ist, um nicht einen effektiven Informationsaustausch zu verhindern (Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt, Hrsg., Amtshilfe, Basel 2020, § 3 N 111). Die Grenze zulässiger Amtshilfeersuchen bilden die fishing expeditions. Darunter werden spekulative Begehren betreffend Informationen verstanden, die in keinem ersichtlichen Zusammenhang zu einem laufenden Steuerverfahren oder zu einer laufenden Untersuchung stehen ("speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation": OECD-Musterkommentar Art. 26 Ziff. 5 in fine). Von einer unzulässigen Beweisausforschung ist also auszugehen, wenn sich das Ersuchen von einem konkreten Fall löst (Andrea Opel, a.a.O., § 3 N 135).

Diesem Standard hat sich auch die Schweiz, insbesondere durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts angeschlossen. Demnach ist von der Vermutung auszugehen, dass jede Information, um die ersucht wird, voraussichtlich erheblich ist. Die Verweigerung der Amtshilfe ist mithin nur statthaft, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich scheint (BGE 142 II 161, BGE 143 II 185, BGE 145 II 112, BGer 2C 615/2018, Andrea Opel, a.a.O., § 3 N 119, auch N 124, 138, 142).

(Bestätigt durch StGH 2021/029 vom 31.08.2021, www.gerichtsentscheidungen.li)

3. Sind Namen von Mitarbeitern und Dritten zu schwärzen?

VGH 2021/088 vom 04.02.2022 (www.gerichtsentscheidungen.li):

Anders ausgedrückt sind alle Namen von Personen, die nicht unbeteiligte Dritte sind, voraussichtlich relevant und damit nicht zu schwärzen (VGH 2011/66 E. 7.2; VGH 2011/136 E. 3., 6.; VGH 2012/151 E. 21., 26.; VGH 2017/93 E. 12.; VGH 2018/74 E. 4.).

Der Staatsgerichtshof schloss sich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu VGH 2018/083 (LES 2018, 259) an und kommt zum Schluss, dass "Angaben zu Personen und Gegenständen allerdings nur dann nicht mehr im Sinne von Art. 2 Abs. 2 Bst. a SteAHG erheblich [sind], wenn sie rein zufällig in den Dokumenten erscheinen, offensichtlich nichts mit der Angelegenheit zu tun haben und mit dem Zweck des Ersuchens in keinem Zusammenhang stehen" (StGH 2020/014 E. 2.6.2; StGH 2020/017 E. 2.8.1, 2.8.2 mit Verweis auf StGH 2019/116) und dass "von einer Ausfolgung von Informationen nur Abstand zu nehmen [ist], wenn die angeforderten Informationen offensichtlich nicht erheblich sind" (StGH 2020/016 E. 2.4.2, LES 2020, 140).

4. «gestohlene Daten»

Art. 8 Abs. 2 SteAHG:

Ein Ersuchen, das auf Informationen beruht, die durch eine in Liechtenstein gerichtlich strafbare Handlung beschafft worden sind, ist mit Bezug auf Abs. 1 Bst. b [öffentliche Ordnung des Fürstentums Liechtenstein] abzulehnen.

VGH 2020/100 vom 30.10.2020:

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem Urteil vom 06. Dezember 2018 zu VGH 2019/011 (www.gerichtsentscheidungen.li) im Wesentlichen aus, das TIEA-FR gehe dem Steueramtshilfegesetz vor. Art. 7 TIEA-FR enthalte keine der Bestimmung von Art. 8 Abs. 2 SteAHG entsprechende Bestimmung, wonach ein Ersuchen dann abgelehnt werden könne oder müsse, wenn es auf gestohlenen Informationen beruhe. Und weiter:

Damit ist zu prüfen, ob die Erteilung der erbetenen Auskünfte dann der öffentlichen Ordnung (ordre public) Liechtensteins im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Bst. b TIEA-FR widerspräche, wenn das französische Ersuchen auf gestohlenen Daten basiert.

Art. 7 Abs. 1 Bst. b TIEA-FR entspricht Art. 26 Abs. 3 [Bst. c] des OECD Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Art. 8 [richtig: Art. 7 Abs. 4] des OECD Muster-TIEA. Der OECD Kommentar hierzu stellt klar, dass eine Verletzung des ordre publics nur in Extremfällen angenommen werden darf, wie z.B. dann, wenn eine Steueruntersuchung durch politische, rassistische oder religiöse Gründe motiviert ist, oder in Fällen, in denen die ersuchten Informationen Teil eines Staatsgeheimnisses sind (z.B. sensible Daten der Geheimdienste). Deshalb kommt der OECD Kommentar zum Schluss, dass "issues of public policy (ordre public) rarely arise in the context of information exchange between treaty parties".

Aber selbst wenn man Art. 7 Abs. 1 Bst. b TIEA-FR nicht im Sinne seiner Rezeptionsvorlage, sondern autonom interpretieren wollte, käme man nicht zu einem anderen Schluss. Gemäss der Rechtsprechung fallen unter den ordre public-Vorbehalt nur solche ausländischen Bestimmungen, welche im Ergebnis eine unerträgliche Verletzung tragender Gesamtwertungen der liechtensteinischen Rechtsordnung darstellen. Von diesem Vorbehalt ist nur sparsam Gebrauch zu machen, weil er eine systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Gleichheit aller Rechtsordnungen darstellt. Blosser Unbilligkeit des nach ausländischem Recht gefundenen Ergebnisses rechtfertigt die Anwendung des ordre public-Vorbehalts nicht. Schutzobjekt sind primär die Grundwertungen der liechtensteinischen Rechtsordnungen und nicht die subjektive Rechtsposition



Privater (zuletzt StGH 2018/034 E. 2.2 vom 02.07.2018 in LES 2018, 227). Daraus ergibt sich, dass zumindest dann der ordre public nicht verletzt ist, wenn eine gesetzliche Bestimmung oder ein staatliches Handeln nicht gegen die im europäischen Rechtskreis allgemein anerkannten Grund- und Menschenrechte, insbesondere nicht gegen die EMRK verstösst. Wie der EGMR in seinem Urteil vom 06. Oktober 2016 in der Sache K.S. und M.S. v. Deutschland (Nr. 33696/11) erkannte, verstösst die Verwendung von gestohlenen Bankdaten für ein Steuerverfahren selbst dann nicht gegen die durch die EMRK gewährleisteten Grundrechte, wenn der Staat, der die gestohlenen Daten im Steuerverfahren verwendet, die Daten im Wissen um ihre illegale Erlangung vom Dieb gekauft hat. Selbst in der Schweiz ist anerkannt, dass illegal erlangte Informationen im Steuerverfahren verwendet werden dürfen (BGer 2C_514/2007). Der tiefere Grund liegt darin, dass rechtswidrige Handlungen und Unterlassungen, wie eine Steuerhinterziehung, von der Rechtsprechung nicht geschützt werden sollen, auch dann nicht, wenn sie von einem Whistleblower bekannt gemacht werden, zumal sich diesbezüglich ein Whistleblower zu Recht auch auf die Meinungsfreiheit berufen kann (StGH 2018/074 in LES 2018, 236).

Diesen Erwägungen schloss sich der Staatsgerichtshof an (Urteil vom 13.05.2019 zu StGH 2019/027 Erw. 2.4, LES 2019, 128), wobei er darauf hinwies, dass Liechtenstein ein essentielles Interesse daran habe, im Anwendungsbereich der bilateralen Steueramtshilfeübereinkommen die OECD-Vorgaben möglichst konsequent anzuwenden, und zwar eben auch in Bezug auf den ordre public-Vorbehalt.

(Bestätigt durch StGH 2020/106 vom 29.03.2021, www.gerichtsentscheidungen.li)

5. Prüfung der Angaben im Ersuchen

Art. 7 Abs. 2 Bst. d und 4 SteAHG:

Das Ersuchen ist möglichst detailliert abzufassen und muss die folgenden Angaben enthalten: ...

(d) Die Angelegenheit nach den steuerrechtlichen Vorschriften ...;

(e) Die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen ... voraussichtlich erheblich sind.

5.1. Prüfung des dargestellten Sachverhalts



StGH 2018/25 vom 02.07.2018:

Die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes deckt sich mit der ständigen Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes, wonach im Lichte des der Steueramtshilfe zugrunde liegenden Vertrauensgrundsatzes in der Regel auch von einem Beschwerdeführer vorgelegte Dokumente und andere Beweise unbeachtlich sind. Dies auch deshalb, weil den inländischen Rechts- bzw. Amtshilfebehörden die entsprechende Aktenkenntnis fehlt, sodass sie gar nicht in der Lage sind, eine umfassende Beweiswürdigung vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht allerdings dann, wenn sich mit paraten Beweismitteln direkt die Missbräuchlichkeit des Rechtshilfe- bzw. Amtshilfeersuchens erweist oder wenn sich die Nichtberücksichtigung solcher parater Beweismittel aus anderen Gründen als stossend erweisen würde. Als parate Beweismittel kommen primär behördliche Dokumente in Frage, da meist nur sie die für eine Relativierung des Rechtshilfe- bzw. Amtshilfesachverhaltes genügende Verlässlichkeit und Objektivität gewährleisten.

5.2 Prüfung des materiellen Steuerrechts

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



StGH 2020/087 vom 30.11.2020, (www.gerichtsentscheidungen.li):

Es ist ständige Rechtsprechung, dass die liechtensteinischen Behörden im Amtshilfeverfahren Fragen des Steuerrechts des ersuchenden Staates nicht zu prüfen, sondern auf dessen rechtliche Beurteilung abzustellen haben. Insoweit spielt der völkerrechtliche Vertrauensgrundsatz, ausser das Amtshilfeersuchen wäre geradezu missbräuchlich. Der Staatsgerichtshof hat in seiner Leitentscheidung StGH 2013/182 auch betont, dass «ein grosses öffentliches Interesse an einer engen liechtensteinischen Zusammenarbeit mit anderen Staaten im Amtshilfebereich» besteht. Es wäre weder mit dem völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz noch mit einer effizienten Amtshilfe vereinbar, wenn der von der ersuchenden Behörde vertretene Rechtsstandpunkt jeweils hinterfragt werden könnte. Hieran können auch von Verfahrensbeteiligten vorgelegte Gutachten nichts ändern.

5.3. Prüfung des (Steuer-)Verfahrensrechts

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



StGH 2021/029 vom 31.08.2021 (www.gerichtsentscheidungen.li):

Nach der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes obliegt es nicht der ersuchten Behörde, die Handhabung des ausländischen Rechts durch die ersuchende Behörde zu hinterfragen. Dies gilt primär für das ausländische materielle Steuerrecht; doch muss dies auch für das im Beschwerdefall relevante ausländische Verfahrensrecht gelten. Der Verwaltungsgerichtshof verweist auch auf eine Entscheidung des Schweizerischen Bundesgerichts (BGE 144 II 204 E. 4.4 und 4.6).

6. «rechtliches Gehör»

Art. 10 Abs. 1 Bst. c SteAHG:

Die Steuerverwaltung trägt dem Informationsinhaber auf, alle betroffenen Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland über den Eingang des Ersuchens ... in Kenntnis zu setzen ...

Art. 24 Abs. 1 SteAHG:

Die Berechtigten können sich am Verfahren beteiligen und ihre Rechte wahrnehmen, soweit dies für die Wahrung ihrer schutzwürdigen Interessen notwendig ist.

VGH 2019/148 vom 31.01.2020:

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Der Beschwerdeführer bringt vor, die Steuerverwaltung müsse alle in den gegenständlichen Unterlagen erwähnten Drittpersonen, insbesondere Familienmitglieder des Beschwerdeführers, über das Verfahren informieren und ihnen rechtliches Gehör gewähren.

Dem ist nicht so, denn gemäss Art. 10 Abs. 1 Bst. c SteAHG ist es Pflicht des Informationsinhabers, allfällige betroffene Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland über das Ersuchen und das liechtensteinische Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen und sie dahingehend zu informieren, dass ihnen das Recht zusteht, sich am inländischen Verfahren zu beteiligen (VGH 2016/125; StGH 2016/104; VGH 2013/19).

Im Übrigen müssten diese Drittpersonen ihre Interessen im gegenständlichen Verfahren selbst und nicht durch den Beschwerdeführer wahrnehmen, zumal der Beschwerdeführer nicht Vertreter dieser Drittpersonen ist (VGH 2016/170; StGH 2016/148).

(Bestätigt durch StGH 2020/16 vom 29.06.2020, LES 2020, 140)

7. (geheimes) Ausnahmeverfahren



Art. 28a ff. SteAHG:

Ausnahmeverfahren mit nachträglicher Information der betroffenen Personen.

Ein Ausnahmeverfahren mit nachträglicher Information der betroffenen Personen ist durchzuführen, wenn die zuständige ausländische Behörde darum ersucht und glaubhaft darlegt, dass die Benachrichtigung allfälliger betroffener Personen den Erfolg des ausländischen Ermittlungsverfahrens vereiteln würde (Art. 28a Abs. 1 SteAHG).

Der zuständige Richter des Verwaltungsgerichtshofes prüft die Zulässigkeit des Ersuchens, das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Ausnahmeverfahren und den Umfang der zu übermittelnden Informationen (Art. 28c Abs. 2 SteAHG).

Die Steuerverwaltung hat das Informationsverbot unverzüglich aufzuheben, sobald der Zweck des ausländischen Ermittlungsverfahrens es zulässt, spätestens nach 12 oder – auf Ersuchen der ausländischen Behörde – 24 Monaten (Art. 28f, 28g SteAHG).

Wird gegen eine Schlussverfügung Beschwerde erhoben, so kann lediglich die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Informationsübermittlung verlangt werden (Art. 28k SteAHG).

VGH 2019/081 vom 21.08.2019:

LIECHTENSTEINISCHE
VEREINIGUNG
FÜR
STEUERRECHT



Spekulative Mitteilungen eines Informationsinhabers gegenüber der Steuerverwaltung sind in einem Steueramtshilfeersuchen ebenso wenig an die ersuchende Behörde zu übermitteln, wie die Begründung dafür, weshalb der Informationsinhaber der Steuerverwaltung spekulative Mitteilungen machte.

8. Abkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (AStA)

StGH 2020/115 vom 29.03.2021 (LES 2021, 84 Leitsätze):

Es ist nicht Zweck des Kontrollmechanismus nach Teil 5 des AStA, einen vollwertigen Informationsaustausch auf Ersuchen (etwa gestützt auf Art. 25a DBA) zu ersetzen, sondern eine im Verhältnis zwischen Österreich und Liechtenstein vertrauensbildende Massnahme für steuerlich intransparente Vermögensstrukturen zu bilden.

Der Kontrollmechanismus nach Art. 5 des AStA ist mit einer Amtshilfegewährung nach Art. 25a DBA sehr wohl vereinbar. Demnach ist auch eine beanstandungslose Überprüfung einer Partei durch den Prüfungsausschuss grundsätzlich kein Hindernis dafür, dass die beantragte Steueramtshilfe bewilligt werden kann. Sie ist entsprechend auch keine res iudicata.

Im Steueramtshilfeverfahren bedarf es keines Verdachts einer unzulässigen Steuerverkürzung. Im Vergleich zur Strafrechtshilfe wird deshalb das Verbot der Beweisausforschung weit weniger streng gehandhabt. Ein formgerechtes Amtshilfeersuchen wird in der Regel nicht an dieser inhaltlichen Schranke scheitern, wenn nur die steuerrechtliche Relevanz der erbetenen Daten dargelegt wird.



Danke für die Aufmerksamkeit