

## Das Steueramtshilfegesetz-USA – eine Kurzdarstellung<sup>1</sup>

Autor: Dr. Georg Tuppa, MBAh<sup>2</sup>

### I. Hintergrund

Am 12. März 2009 veröffentlichte die Regierung des Fürstentums Liechtenstein eine als «Liechtenstein-Deklaration» bezeichnete Erklärung, mit der das Fürstentum – unter dem Eindruck des massiven aussenpolitischen Drucks – von seiner lange Jahre geübten, restriktiven Politik im Bereich des Informationsaustauschs in Steuersachen abrückte. Darin wurde der Staatengemeinschaft angeboten, im Rahmen von bilateralen Abkommen den OECD-Standard zu Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen umzusetzen.

Infolgedessen kam es zu einer regen Verhandlungstätigkeit der Regierung Liechtensteins, die zum Abschluss von bis dato 14 internationalen Steuerabkommen<sup>3</sup> führte, wobei mit der Mehrzahl der Staaten lediglich Steuerinformationsabkommen (sog. Tax Information Exchange Agreement; «TIEA») abgeschlossen werden konnten. Mit den Regierungen von San Marino und Luxemburg wurden Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet, die unter anderem auch den Steuerinformationsaustausch regeln.

Als erstes bilaterales Abkommen wurde mit den USA am 8. Dezember 2008 ein Übereinkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen.<sup>4</sup> Die Genehmigung des TIEA mit den USA durch den liechtensteinischen Landtag erfolgte am 26. Juni 2009.

Um die Voraussetzungen und das Verfahren für die Gewährung von Amtshilfe gemäss dem TIEA in innerstaatlich liechtensteinisches Recht umzusetzen, wurde das Gesetz vom 16. September 2009 über die Amtshilfe in Steuersachen mit den Vereinigten Staaten (kurz: Steueramtshilfegesetz-USA, «AHG-USA»)<sup>5</sup> als Durchführungsgesetz erlassen. Das AHG-USA ist mit 1. Januar 2010 in Kraft getreten (Art 31).

Für die Umsetzung der weiteren TIEA und DBA mit Steuerinformationsklausel nach dem OECD-Standard<sup>6</sup>

soll ein allgemeines Steueramtshilfegesetz geschaffen werden, das im Wesentlichen wohl den Bestimmungen des AHG-USA folgen wird. Die Vernehmlassungsfrist ist am 5. Februar 2010 abgelaufen.<sup>7</sup> Bericht und Antrag der Regierung liegen bisher noch nicht vor.

### II. Das Amtshilfegesetz-USA

#### 1. Gegenstand und Geltungsbereich

Gegenstand des AHG-USA ist die Zusammenarbeit und der Informationsaustausch in Steuersachen auf Ersuchen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und den USA. Ein spontaner oder gar automatischer Informationsaustausch findet nicht statt.<sup>8</sup>

Der Informationsaustausch findet im Weg der Amtshilfe statt, es erfolgt daher die Kommunikation auf Verwaltungsebene der beiden Staaten.<sup>9</sup> Dreh- und Angelpunkt des Gesetzes auf liechtensteinischer Seite ist die Fürstliche Steuerverwaltung (StV) (Art 4).

Es ist davon auszugehen, dass die Amtshilfebegehren in aller Regel in englischer Sprache verfasst sein werden. Dies widerspricht zwar nach Meinung Vieler dem Art 6 LV, der Deutsch als Amtssprache in Liechtenstein festlegt sowie der verfassungsrechtlich garantierten Verfahrensgerechtigkeit,<sup>10</sup> insbesondere dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Allerdings kommt es dem VGH darauf an, dass das ausländische Amtshilfeersuchen inhaltlich von allen Verfahrensbeteiligten einwandfrei verstanden wird. Ausreichend ist bereits, wenn der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers den Akteninhalt genügend versteht. Da von einem liechtensteinischen Rechtsanwalt ausreichende Kenntnisse der englischen Sprache vorausgesetzt werden, so der VGH, ist der Verzicht auf eine deutsche Übersetzung von Amtshilfeersuchen unbedenklich.<sup>11</sup> Bei Amtshilfebegehren in anderen Fremdsprachen ist allerdings davon auszugehen, dass nicht alle Verfahrensbeteiligten in der Lage sind, den Akteninhalt zu verstehen und daher Übersetzungen beigebracht werden müssen.

#### 1.1 Sachlicher Geltungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich in Art 2 Abs 2 lit a<sup>12</sup> zeigt, dass der Informationsaustausch zwischen den Staaten denkbar weit gefasst ist und sich nicht bloss auf steuerstrafrechtliche Belange im liechtensteinischen Sinn bezieht. Geleistet wird Amtshilfe für Informationen, die

- i. für die Festlegung, Veranlagung, Vollstreckung oder Erhebung von Steuern in Bezug auf Personen, die diesen Steuern unterliegen bedeutsam sind oder
- ii. zur Untersuchung und Verfolgung von Steuerstraftatsachen voraussichtlich bedeutsam sind.

Insbesondere muss Liechtenstein auch bei betrügerischen Akten der Steuerhinterziehung Amtshilfe leisten, wobei hier das US-amerikanische Verständnis des Steu-

<sup>1</sup> Die Kurzdarstellung basiert auf einem bei der Hypo Investment Bank (Liechtenstein) AG am 11. November 2009 gehaltenen Vortrag.

<sup>2</sup> Dr. Georg Tuppa, MBA ist österreichischer Rechtsanwalt und Partner der Rechtsanwaltskanzlei Kieber & Nuener, Vaduz.

<sup>3</sup> Siehe [http://www.liechtenstein.li/liechtenstein\\_main\\_sites/porta\\_l\\_fuerstentum\\_liechtenstein/fl-med-steuerabkommen.htm](http://www.liechtenstein.li/liechtenstein_main_sites/porta_l_fuerstentum_liechtenstein/fl-med-steuerabkommen.htm).

<sup>4</sup> Die Forderung nach dem Abschluss eines TIEA wurde bereits im Sommer 2006 an die Regierung Liechtensteins herangetragen und mit der Verlängerung des sog. QI-Status für die liechtensteinischen Banken junktimiert. Vgl. Gey, Internationale Amtshilfe im liechtensteinischen Finanzmarkt- und Steuerrecht – Grundprinzipien und neue Entwicklungen, LJZ 1/09, 35. Der QI-Status wird ab dem Inkrafttreten des TIEA für weitere sechs Jahre verlängert. Vgl. BuA AHG-USA, 13.

<sup>5</sup> LGBl 2009/303.

<sup>6</sup> Eine Ausnahme bildet die Umsetzung des TIEA mit dem Vereinigten Königreich, die durch ein gesondertes Steueramtshilfegesetz-UK erfolgt. Siehe [http://www.llv.li/pdf-llv-rk\\_vernehml.\\_uk-amtshilfegesetz.pdf](http://www.llv.li/pdf-llv-rk_vernehml._uk-amtshilfegesetz.pdf).

<sup>7</sup> Siehe [http://www.llv.li/pdf-llv-rk\\_vernehml.\\_steueramtshilfe.pdf](http://www.llv.li/pdf-llv-rk_vernehml._steueramtshilfe.pdf).

<sup>8</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 12.

<sup>9</sup> Zur Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe vgl. StGH 2005/50.

<sup>10</sup> Art 31 Abs 1 LV.

<sup>11</sup> VGH 2008/131; VGH 2009/31.

<sup>12</sup> Sofern keine Angabe des zitierten Gesetzes erfolgt, handelt es sich um ein Zitat des AHG-USA.

erbetrugs herangezogen wird, nach dem bereits ein betrügerischer Akt der Steuerhinterziehung vorliegt, wenn Steuern nicht vollständig deklariert werden.<sup>13</sup>

### 1.2 Räumlicher Geltungsbereich

Der räumliche Geltungsbereich der Amtshilfe umfasst gemäss Art 2 Abs 2 lit b sämtliche Tatsachen, Erklärungen, Unterlagen oder Aufzeichnungen in jeglicher Form, die sich im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen im Hoheitsgebiet Liechtensteins befinden. Der unbestimmte Gesetzesbegriff «unter der Kontrolle» ist in diesem Zusammenhang weit auszulegen und umfasst Informationen, die sich in der rechtlichen oder tatsächlichen Einflussphäre der Person befinden.<sup>14</sup> Der Informationsinhaber kann sich seiner Pflicht die Information der StV zur Verfügung zu stellen nicht dadurch entziehen, dass er Informationen in Drittstaaten auslagert. Zwar ist die Herausgabe von Informationen, die sich ausserhalb des Hoheitsgebiets des Fürstentums befinden zwangsweise nicht durchsetzbar, allerdings besteht für Informationsinhaber, die auch Sorgfaltspflichtsträger sind, die Pflicht, gemäss Art 14 Sorgfaltspflichtgesetz auch im Falle der Delegation von Sorgfaltspflichten für die Einhaltung derselben zu sorgen.<sup>15</sup> Fraglich ist mE in diesem Zusammenhang, ob auch eine Herausgabepflicht von ausgelagerten Informationen (Outsourcing) besteht. Dies wird zu bejahen sein, Finanzintermediäre hätten aufsichtsrechtliche Massnahmen zu erwarten, wenn sie Informationen, die sich in ihrem rechtlichen Zugriff befinden müssen, nicht zur Verfügung stellen können.<sup>16</sup> Informationsinhabern, die keinem Aufsichtsrecht unterliegen, können aber im Umkehrschluss nicht verpflichtet werden, ins Ausland verbrachte Informationen herauszugeben.

Banken werden sich bei der Herausgabepflicht nicht auf das Bankgeheimnis berufen können. Obwohl dem Bankgeheimnis vom StGH «Verfassungscharakter»<sup>17</sup> eingeräumt wurde gilt es nicht absolut, sondern nur im Rahmen der gesetzlichen Schranken.<sup>18</sup> Das gesetzliche «Einfallstor» stellt der Art 14 Abs 2 BankG dar, der das Bankgeheimnis durchbricht, sofern dies für die Zusammenarbeit mit andern Aufsichtsbehörden notwendig ist.

Inländische Behörden sind nur zur Herausgabe jener Informationen verpflichtet, die sich bereits im Besitz der Behörde befinden. Eine Verpflichtung oder gar Ermächtigung, auf Grundlage eines Amtshilfeersuchens Informationen zu beschaffen, besteht aber für die Behörden nicht.<sup>19</sup>

Art 2 Abs 3 normiert, dass die Anhängigkeit eines Strafrechtshilfeverfahrens nach dem im Jahr 2002 mit den USA abgeschlossenen Rechtshilfevertrag<sup>20</sup> nicht die Gewährung von Amtshilfe nach dem AHG-USA hindert. Es kann somit in derselben Angelegenheit und hinsichtlich derselben Informationen zu zwei auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen aufbauenden Verfahren der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit zwischen den USA und Liechtenstein kommen.<sup>21</sup>

### 1.3 Zeitlicher Geltungsbereich

Vom zeitlichen Geltungsbereich (Art 30) des Gesetzes sind Amtshilfeersuchen erfasst, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes am 1. Januar 2010 (Art 31) eingehen und sich auf Steuerjahre beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2009 begonnen haben. Informationen, die sich auf Perioden vor dem 1. Januar 2009 beziehen, dürfen nur weitergegeben werden, sofern diese für ein Ersuchen mit Bezug auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 begonnen haben, voraussichtlich von Relevanz sind. Als Beispiel sind hier Kontoeröffnungsunterlagen zu nennen, die bereits vor dem 1. Januar 2009 erstellt worden sind, aber in aller Regel von Relevanz im Verfahren sein werden.

## 2. Legaldefinitionen

Legaldefinitionen zum Gesetz finden sich in Art 3. Gesetzlich umfasste Steuern auf Seiten der USA sind sämtliche Steuern, die auf Bundesebene erhoben werden, für Liechtenstein sind sämtliche Landessteuern umfasst. Anders als in vielen OECD Standardabkommen üblich, hat man auf die namentliche Aufzählung der Steuern verzichtet und stattdessen eine Öffnungsklausel eingefügt, nach der die Vertragsparteien nach der Unterzeichnung des Übereinkommens einvernehmlich neue Steuern dem AHG-USA unterwerfen können.

Wichtig ist insbesondere der Begriff des Informationsinhabers. Dabei handelt es sich ganz allgemein um eine Person, die über Informationen verfügt, welche Gegenstand des Ersuchens sind. Es können dies sowohl juristische als auch natürliche Personen sein, in aller Regel werden darunter aber Banken und sonstige Finanzintermediäre zu verstehen sein. Die Person des Informationsinhabers ist insofern wichtig im Amtshilfeverfahren, als sie – neben den inländischen Verwaltungsbehörden – die Ansprechperson der StV zur Informationsbeschaffung darstellt.

Verfahrensrechtlich wichtig ist die Definition der «betroffenen Person», da nur dem Informationsinhaber und der betroffenen Person das Recht zukommt, verfahrensrechtliche Verfügungen zu bekämpfen. Unter einer betroffenen Person versteht man

- i. den Kunden eines Informationsinhabers;
- ii. die Person, deren steuer- oder steuerstrafrechtliche Verantwortung vom Ersuchen betroffen ist; oder
- iii. die Person, die persönlich und direkt durch das Ersuchen betroffen ist.

<sup>13</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 12.

<sup>14</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 26.

<sup>15</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 26.

<sup>16</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 26.

<sup>17</sup> Obwohl das Bankgeheimnis formell lediglich auf Gesetzesstufe verankert ist, kommt ihm materiell Verfassungsrang zu. StGH 2005/51.

<sup>18</sup> Gey, Internationale Amtshilfe im liechtensteinischen Finanzmarkt- und Steuerrecht – Grundprinzipien und neue Entwicklungen, IJZ 1/09, 20. Eingriffe sind zulässig, sofern sich der Eingriff auf ein formelles Gesetz stützt, im öffentlichen Interesse liegt, verhältnismässig ist und die geschützten Rechtsgüter nicht völlig ihres Sinngehalts entleert werden.

<sup>19</sup> Vgl. BuA, 41.

<sup>20</sup> LGBl 2003/149.

<sup>21</sup> Vgl. BuA, 26.

Kunde des Informationsinhabers ist jene Person, die in direkter Verbindung, zumeist wohl in einer Geschäftsbeziehung, mit dem Informationsinhaber steht. Es kann dies einerseits der US-Steuerpflichtige selbst sein oder aber auch eine juristische Person, die dem Steuerpflichtigen wirtschaftlich zuzurechnen ist.

Besteht keine direkte geschäftliche Verbindung zwischen dem Informationsinhaber und der in den USA steuerpflichtigen Person, so ist auch jedes andere US-Steuersubjekt, das durch das Ersuchen betroffen ist, als betroffene Person zu behandeln.<sup>22</sup>

Als Auffangtatbestand dient die Regelung, nach der auch jede andere Person, die persönlich und direkt durch das Ersuchen betroffen ist, als betroffene Person gilt. Die Regelung gibt Personen, deren steuer- oder steuerstrafrechtliche Verantwortung nicht betroffen sein kann, da sie in den USA nicht steuerpflichtig sind, die Möglichkeit, gegen unbegründete oder versehentlich gestellte Ersuchen vorzugehen.

### 3. Verfahrensgrundsätze

Wie bei Amtshilfeverfahren international üblich, erfolgt der Informationsaustausch zwischen der StV und der zuständigen amerikanischen Steuerverwaltungsbehörde, dem Secretary of the Treasury oder dessen Vertreter, direkt und ohne Zwischenschaltung anderer Behörden (Art 4).

Um einem Amtshilfeersuchen zeitnah entsprechen zu können, normiert das Gesetz das Gebot der raschen Erledigung eines Ersuchens (Art 5). Man hat allerdings auf eine konkrete zeitliche Vorgabe für die Erledigung eines Ersuchens bewusst verzichtet, da mit Ersuchen unterschiedlicher Komplexität zu rechnen ist. Klar ist aber, dass Amtshilfeersuchen prioritär vor anderen Geschäften der StV zu erledigen sind und unnötige oder vermeidbare Verzögerungen vermieden werden sollen.<sup>23</sup>

Ersuchen der US-Behörden sind prinzipiell an die StV als die für das Verfahren in Liechtenstein zuständige Behörde zu richten (Art 6 Abs 1). Um allerdings die rasche Bearbeitung zu gewährleisten, wird für den Fall, dass ein Irrläufer bei einer anderen Behörde einläuft, dieser aufgetragen, diesen Irrläufer an die StV weiterzuleiten (Art 6 Abs 2).

### 4. Voraussetzungen für ein Amtshilfeersuchen

Ein Amtshilfeersuchen muss schriftlich gestellt werden, darüber hinaus sind keine besonderen Formvorschriften zu erfüllen (Art 7 Abs 1). In dringenden Fällen können Ersuchen vorab auch per Fax oder E-Mail übermittelt werden.<sup>24</sup> Mündliche Anfragen, insbesondere per Telefon, sollen aber nicht möglich sein.

Die Inhaltsvoraussetzungen für das Ersuchen stellen das Kernstück des Gesetzes dar (Art 7 Abs 2). Sie stellen die Schwelle an Minimalvoraussetzungen dar, die jedenfalls im Ersuchen erfüllt werden müssen:

- i. Aus dem Ersuchen muss die Identität des betroffenen Steuerpflichtigen zweifelsfrei ableitbar sein (Art 7 Abs

2 lit a). Die Identität wird in aller Regel durch den Namen des Steuerpflichtigen angegeben werden. Denkbar ist aber auch die Angabe anderer identitätsbestimmender Informationen, wie zum Beispiel einer Kontonummer.

- ii. Weiters ist eine Zeitspanne, in Bezug auf welche die Informationen verlangt werden, zu nennen (Art 7 Abs 2 lit b).

- iii. Hinsichtlich der Art der Informationen (Art 7 Abs 2 lit c) ist wohl insbesondere an Informationen zu den Eigentumsverhältnissen an Gesellschaften und anderen Rechtsträgern, an Informationen zur Gesellschaftsstruktur wie beispielsweise Statuten und natürlich an sämtliche Informationen, die Banken und anderen Finanzintermediären im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehung bekannt sind, zu denken.

Was die Form der Informationen betrifft, können die US-Behörden Originale, beglaubigte Kopien oder einfache Kopien der Dokumente anfordern. Die mündliche Übermittlung von Informationen ist allerdings ausgeschlossen.<sup>25</sup>

- iv. Weiters ist der dem Ersuchen zugrunde liegende Sachverhalt (Art 7 Abs 2 lit d) anzuführen, wobei wohl auch die betroffenen steuerrechtlichen Vorschriften nach US-Bundessteuerrecht anzugeben sind. Allerdings wird wohl nicht erwartet werden können, dass der Sachverhalt bereits lückenlos und vollständig widerspruchsfrei angegeben wird. Dies wäre mit dem Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund der übermittelten Informationen und Unterlagen erst Punkte geklärt werden, die anhand der bestehenden Aktenlage noch nicht aufgeklärt werden können.<sup>26</sup>

- v. Neben der Erklärung, warum die Informationen für die Anwendung und Vollstreckung von US-Steuern bedeutsam (Art 7 Abs 2 lit e) sind, müssen auch die Gründe für die Annahme, dass sich die angeforderten Informationen im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen im Hoheitsgebiet Liechtensteins befinden (Art 7 Abs 2 lit f), im Ersuchen angeführt werden. Das Erfordernis, Gründe für das Ersuchen anzugeben, soll gemeinsam mit der Pflicht, die Identität des Steuerpflichtigen bekannt zu geben, gewährleisten, dass von Seiten der US-Behörden nicht reine Beweisaufschreibungen aufs Geratewohl, sogenannte «fishing expeditions», in Liechtenstein durchgeführt werden können.<sup>27</sup>

Da die Amtshilfe gemäss dem Gesetz als ein letztes Mittel nach Ausschöpfung der innerstaatlichen Möglichkeiten in den USA angewandt werden soll, kann an die Begründung mit Sicherheit ein höherer Massstab angelegt werden als für Amtshilfeverfahren, die dies nicht vorsehen.

Jedenfalls nicht zulässig ist aber, unter Angabe der Identität des Steuerpflichtigen sämtliche Finanzinterme-

<sup>22</sup> BuA AHG-USA, 27.

<sup>23</sup> BuA AHG-USA, 29.

<sup>24</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 30.

<sup>25</sup> Vgl. BuA AHG-USA, 30.

<sup>26</sup> VBI 2003/33.

<sup>27</sup> Fishing expeditions widersprechen dem liechtensteinischen ordre public und stehen somit einer Amtshilfegewährung entgegen. VGH 2008/136.

diäre Liechtensteins im Zuge des Ersuchens nach relevanten Informationen «abfragen» zu lassen.<sup>28</sup>

- vi. Ein Ersuchen an die StV stellt ein subsidiäres Mittel zur Informationsbeschaffung dar und es müssen auf Seiten der USA die innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung vor Einreichung eines Ersuchens ausgeschöpft worden sein (Art 7 Abs 2 lit i). Dies entspricht dem Grundsatz der Subsidiarität des Amtshilfverfahrens.
- vii. Darüber hinaus muss Reziprozität gewährleistet sein (Art 7 Abs 2 lit h). Dabei handelt es sich um einen völkerrechtlichen Grundsatz, demgemäss amerikanische Behörden im Einzelfall die angeforderten Informationen ebenfalls beschaffen könnten und übermitteln würden. Beides, die Subsidiarität und die Reziprozität, werden durch eine Erklärung im Ersuchen an die Steuerverwaltung bestätigt.

##### 5. Ablauf des ordentlichen Amtshilfverfahrens

Ganz allgemein richtet sich das Verfahren nach dem AHG-USA nach den Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege,<sup>29</sup> hinsichtlich der Anordnung von Zwangsmassnahmen und der Vernehmung und Beeidigung von Personen nach den Bestimmungen der Strafprozessordnung<sup>30</sup> (Art 28).

Nach Einlangen des Ersuchens prüft die StV als erster Schritt die Zulässigkeit desselben (Art 9 Abs 1). Dazu wird überprüft, ob die zuvor beschriebenen Form- und Inhaltsvoraussetzungen im Ersuchen erfüllt sind oder ob Ablehnungsgründe vorliegen.

Die Prüfung durch die StV ist keine bloss formelle sondern eine inhaltlich-materielle Prüfung. Auch wenn durch die StV sicherlich keine vertiefte Prüfung der Ersuchen erfolgen wird, so ist doch zumindest von einer Plausibilitätskontrolle hinsichtlich der Form- und Inhaltserfordernisse auszugehen.<sup>31</sup> Insbesondere die Angaben zur Identität des Steuerpflichtigen und die Gründe zur Annahme, dass sich die Informationen in Liechtenstein befinden, müssen von der Behörde geprüft werden. Eine Begründung, die den Anschein einer bloss vorgeschobenen Begründung macht, müsste zu Rückfragen führen und beim Ausbleiben einer nachvollziehbaren Begründung zur Ablehnung des Gesuchs.<sup>32</sup> Die Prüfung der Tat- oder Schuldfrage bzw eine Beweiswürdigung ist nicht Aufgabe der StV. Nach ständiger Rechtssprechung des VGH fallen diese Fragen unter das völkerrechtliche Vertrauensprinzip und unterliegen nicht der innerstaatlichen Nachprüfung.

Ablehnungsgründe liegen vor, wenn durch das Ersuchen wichtige liechtensteinische Interessen wie die Souveränität des Landes, die innere Sicherheit oder die öffentliche Ordnung beeinträchtigt werden oder die steuerliche Verjährung eingetreten ist (Art 8). Die Ablehnungsgründe geben der StV die Möglichkeit, ein Ersuchen abzulehnen, nicht allerdings dem Informationsinhaber. Massgeblich für die Beurteilung der steuerlichen

Verjährung einer im Gesuch genannten Angelegenheit sind die US-amerikanischen Vorschriften.<sup>33</sup> Eine Prüfung durch die StV wird diesbezüglich nicht möglich sein. Es ist zu erwarten, dass die StV eine Erklärung – ähnlich jener zur Reziprozität und Subsidiarität – von den US-Behörden verlangen wird.

Sofern dem Ersuchen nicht – oder auch nicht vollständig – entsprochen werden kann, hat die StV die zuständige amerikanische Behörde davon unverzüglich in Kenntnis zu setzen (Art 9 Abs 2). Zwar ist hinsichtlich der Verbesserungsfähigkeit von Ersuchen keine Regelung getroffen worden, allerdings ist davon auszugehen, dass fehlende Informationen durchaus nachgereicht werden können.

Über die Feststellung der Zulässigkeit erlässt die StV keine gesonderte Verfügung, diese erfolgt formlos und ist erst im Rahmen der Schlussverfügung am Ende des innerstaatlichen Verfahrens bekämpfbar. Bei der Inhalt- und Formkontrolle ist daher von der StV ein verantwortungsbewusster Umgang mit der Prüfkompetenz zu erhoffen, da in diesem Verfahrensstadium die betroffenen Personen noch über kein Rechtsmittel im Verfahren verfügen.

Hat die StV die Zulässigkeit des Ersuchens festgestellt, wird der Informationsinhaber – das wird in aller Regel die Bank oder der Treuhänder des betroffenen Steuerpflichtigen sein – über den Eingang des Ersuchens und die damit angeforderten Informationen in Kenntnis gesetzt und gleichzeitig aufgefordert, die verlangten Informationen der StV binnen 14 Tagen zukommen zu lassen (Art 10 Abs 1 lit a und b). Die 14 Tages-Frist kann auf Antrag in begründeten Fällen angemessen verlängert werden (Art 10 Abs 2). Weder die Dauer der Verlängerung noch die Ablehnung des Antrags auf Verlängerung kann gesondert angefochten werden. Die Ablehnung erfolgt formlos.<sup>34</sup>

Weiters trägt die StV dem Informationsinhaber auf, betroffene Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland über den Eingang des Ersuchens und die darin geforderten Informationen zu informieren und ihnen mitzuteilen, dass sie das Recht haben, sich im Verfahren zu beteiligen und gegebenenfalls einen Zustellbevollmächtigten namhaft zu machen (Art 10 Abs 1 lit c). Für den Fall, dass es dem Informationsinhaber, also z.B. eine Bank oder ein Treuhänder, vor Ablauf der 14 Tages-Frist nicht möglich ist, die betroffene Person zu kontaktieren, ist es ratsam, die Rechte der betroffenen Person wahrzunehmen, um eine mögliche Haftung – dies kann bis hin zur strafrechtlichen Verantwortung wegen Verletzung des Bankgeheimnisses führen – zu vermeiden.

Im Verfahren sind sämtliche inländische Verwaltungsbehörden<sup>35</sup> verpflichtet, der Steuerverwaltung relevante Informationen zu übermitteln (Art 11). Diese Pflicht wird in der Praxis besonders das Grundbuchs- und Öffentlichkeitsregisteramt, die Finanzmarktaufsicht Liechtenstein und das Ausländer- und Passamt betreffen. Die Regelung ist aus rechtsstaatlicher Sicht beachtlich, da damit

<sup>28</sup> BuA AHG-USA, 33.

<sup>29</sup> LGBl 1922/24.

<sup>30</sup> LGBl 1988/62.

<sup>31</sup> BuA AHG-USA, 32.

<sup>32</sup> BuA AHG-USA, 33.

<sup>33</sup> BuA AHG-USA, 34.

<sup>34</sup> BuA AHG-USA, 37.

<sup>35</sup> Explizit ausgenommen ist lediglich die Stabsstelle Financial Intelligence Unit (FIU).

im Rahmen der Amtshilfe Informationen verwendet und insbesondere auch aus dem Land gebracht werden, die ursprünglich nicht für Zwecke der Amtshilfe, oft nicht einmal für inländische steuerliche Zwecke erhoben worden sind. Innerstaatlich sollen diese Informationen aber nur für Zwecke der Amtshilfe verwendet werden, sodass es zu keinem Informationstransfer von den ersuchten Behörden zur StV unter dem Deckmantel der Amtshilfe kommen darf.<sup>36</sup> Nicht vorgesehen ist die aktive Informationsbeschaffung durch die ersuchten inländischen Behörden. Nur Informationen, die bereits vorliegen, sind weiterzugeben. Verfahren zur Informationsbeschaffung müssen aber nicht eingeleitet werden.<sup>37</sup>

Generell soll das AHG-USA den Berufs- und Geschäftsgeheimnisschutz durchbrechen. Privilegiert ist allerdings das Rechtsanwaltsgeheimnis, aber nur insoweit, als dem Rechtsanwalt Informationen in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt zum Zwecke der anwaltlichen Beratung oder zur Verwendung in laufenden oder geplanten Rechtsverfahren anvertraut worden sind. Diese Informationen müssen nicht herausgegeben werden. Darüber hinaus sind auch eigene Berufs- und Geschäftsgeheimnisse nicht preiszugeben (Art 12). Hier ist allerdings zu beachten, dass Informationen über Kunden von Banken und Treuhändern nicht als Berufs- oder Geschäftsgeheimnisse angesehen werden.

Der Umfang der Informationen, die von der StV – soweit das im Ersuchen verlangt wird – beschafft werden können, ist weit gefasst und im Gesetz lediglich demonstrativ aufgezählt (Art 13).

Einerseits umfasst er Informationen, die nach dem Informationsgehalt bestimmt sind. Es sind dies Informationen über Eigentumsverhältnisse von Rechtsträgern, einschliesslich der Information über Ketten von Eigentümern; Informationen über die Identität der Mitglieder von Personengesellschaften; bei Trusts Informationen über den Settlor, Trustees und Beneficiaries; sowie bei Stiftungen Informationen über den Stifter, die Mitglieder des Stiftungsrates und die Begünstigten (Art 13 lit b-e).

Andererseits wird die zu beschaffende Information nach dem Informationsinhaber definiert. Demnach sind sämtliche Informationen, die sich im Besitz von Banken, anderen Finanzinstituten oder Personen, einschliesslich Bevollmächtigter und Treuhänder, die als Agent oder in treuhänderischer Eigenschaft handeln, zu beschaffen (Art 13 lit a).

Wird der Aufforderung, der StV Informationen zukommen zu lassen, nicht freiwillig innerhalb der 14-tägigen Frist entsprochen, so erzwingt die StV die Übergabe der Informationen durch die Anordnung von Zwangsmassnahmen (Art 14). Obwohl die Anordnung durch die StV erfolgt, bedarf die Verfügung zu ihrer Wirksamkeit eines Beschlusses, der von einem Einzelrichter des Verwaltungsgerichtshofes gefasst wird. Dies ist beachtlich, da das liechtensteinische Recht bisher keine Einzelgerichtsbarkeit beim Verwaltungsgerichtshof kannte. Der Richter kann die Verfügung der StV zwar nicht materiell abändern, er kann der StV allerdings vor oder mit Fas-

sung des Beschlusses die Ergänzung der Verfügung auftragen (Art 14 Abs 3). Besteht Gefahr in Verzug, können Zwangsmassnahmen auch bereits bei der Aufforderung durch die StV an den Informationsinhaber angeordnet werden, in der diesem die Herausgabe der Information binnen 14 Tagen aufgetragen wird (Art 14 Abs 5).

An Zwangsmassnahmen hat der Gesetzgeber der StV die Haus- und Personendurchsuchung (§§ 92ff StPO), die Beschlagnahme (§ 96ff StPO) sowie Zwangs- und Beugemittel gegen Zeugen (§ 113f StPO) in die Hand gegeben. Die Liste der Zwangsmassnahmen ist taxativ, ausgenommen ist die Verhängung der Beugehaft (Art 15).

Durchgeführt werden die Zwangsmassnahmen von der StV selbst, fallweise kann aber um die Unterstützung der Landespolizei ersucht werden (Art 16).

Beschlüsse über die Anordnung von Zwangsmassnahmen sind sofort vollstreckbar und können nur gleichzeitig mit der Schlussverfügung bekämpft werden (Art 27 Abs 1). Wird die Verhängung von Zwangsmassnahmen durch den Richter verweigert, kann die StV ihrerseits den Beschluss binnen einer Woche ab Zustellung beim Verwaltungsgerichtshof anfechten (Art 27 Abs 3).

Prinzipiell gilt, dass auf dem Hoheitsgebiet des Fürstentums Liechtenstein prinzipiell nur liechtensteinische Behörden tätig werden dürfen (Art 17 Abs 1). Allerdings können nach vorheriger Bewilligung durch das Ressort Finanzen auch Vertreter der amerikanischen Steuerbehörden Personen im Zuge des Verfahrens befragen oder Unterlagen einsehen (Art 17 Abs 2), solange:

- a) dies zur sachgerechten Erledigung des Ersuchens erforderlich ist; und
- b) die betroffene Person vorher schriftlich zugestimmt hat.

Auch die Teilnahme von Vertretern der amerikanischen Behörden bei Steuerprüfungen ist nach Bewilligung durch das Ressort Finanzen möglich, sofern das zur sachgemässen Erledigung des Ersuchens erforderlich ist. Die Durchführung der Steuerprüfung erfolgt immer durch die StV, die US-Behörden dürfen selbst keine Ermittlungen vornehmen (Art 17 Abs 4). Sie sind allerdings berechtigt, Auskunftspersonen durch die StV befragen zu lassen (Art 17 Abs 5). Darüber hinaus kann die Anwesenheit weiterer durch das Ersuchen betroffener Personen bewilligt werden (Art 18).

Eine Bewilligung des Ressorts Finanzen über die Zulassung von US-Vertretern oder die Anwesenheit weiterer Personen bei dem Verfahren kann nicht bekämpft werden.<sup>38</sup>

Die StV hat die erlangten Informationen zu überprüfen. Stellt sich heraus, dass dem Ersuchen nicht nachgekommen werden kann, da die StV die Informationen nicht beschaffen kann, da sie sich weder bei inländischen Behörden noch im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen im Hoheitsgebiet Liechtensteins befinden, ist die ersuchende amerikanische Behörde davon umgehend zu informieren (Art 19).

Ist die StV in der Lage, dem Ersuchen Folge zu leisten, erlässt sie eine Schlussverfügung, in der die Zulässigkeit des Ersuchens festgestellt wird und die Informa-

<sup>36</sup> BuA AHG-USA, 41.

<sup>37</sup> BuA AHG-USA, 41f.

<sup>38</sup> BuA AHG-USA, 52.

tionen festgehalten werden, die der zuständigen US-Behörde übermittelt werden sollen (Art 21).

Gegen die Schlussverfügung kann binnen 14 Tagen ab Zustellung mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vorgegangen werden. Der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof kommt aufschiebende Wirkung zu. Erst nach Rechtskraft der Schlussverfügung darf die StV die Informationen an die US-Behörde übermitteln (Art 21 Abs 2).

### 6. Das vereinfachte Verfahren

Um das Verfahren abzukürzen, können Berechtigte auch der Übermittlung von Informationen zustimmen (Art 20). Die Zustimmung hat schriftlich an die StV zu erfolgen und kann in jedem Verfahrensstadium bis zum Abschluss des Verfahrens erteilt werden. Es wird dann ein vereinfachtes Verfahren abgehalten, bei dem keine Schlussverfügung erlassen wird und die StV lediglich die Zustimmung des Berechtigten schriftlich festhält. Die Zustimmung kann auch nur für einen Teil der Informationen erteilt werden. In diesem Fall ist dann für die restlichen Informationen das ordentliche Verfahren weiterzuführen.

### 7. Vertraulichkeit

Das AHG-USA normiert in Art 22, dass sämtliche Informationen, welche die ersuchende Behörde erhält, vertraulich zu behandeln sind. Für die übermittelten Informationen gilt der Grundsatz der Spezialität. Demnach dürfen sie nur für steuerliche Zwecke im Rahmen des AHG-USA oder im Rahmen des Rechtshilfevertrags zwischen den USA und Liechtenstein verwendet werden, sofern dazu die StV ihre Zustimmung erteilt hat.

Die Vertraulichkeit ist allerdings eingeschränkt. Zur Durchsetzung der Steueransprüche können die US-Behörden die Informationen allerdings in einem öffentlichen Gerichtsverfahren offenlegen, sofern es zu einem Gerichtsverfahren in den USA kommt (Art 22 Abs 4).

Eine Weitergabe von Informationen an Drittstaaten ist generell nicht vorgesehen, die StV kann aber schriftlich die Zustimmung zur Weiterleitung erteilen, sofern

- i. ein mit dem Übereinkommen<sup>39</sup> gleichwertiger Vertrag mit dem betreffenden Drittstaat besteht; und
- ii. keine besonderen Gründe einer Weiterleitung entgegenstehen.

Gegen eine Verfügung der StV auf Weiterleitung von Informationen an Drittstaaten kann binnen 14 Tagen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben werden (Art 26).

### 8. Verfahrensbeteiligungsrechte

Das Recht, sich an dem Amtshilfeverfahren als Partei zu beteiligen, haben Berechtigte, soweit dies für die Wahrung schutzwürdiger Interessen notwendig ist (Art 24 Abs 1). Insbesondere sind Verfahrensberechtigte der

- Informationsinhaber;
- Kunde eines Informationsinhabers;
- Personen, deren steuer- oder strafrechtliche Verantwortung betroffen ist;

- Personen, die sonst persönlich und direkt vom Ersuchen betroffen sind.<sup>40</sup>

### 9. Akteneinsicht

Die Akteneinsicht (Art 24 Abs 2) im Verfahren und das Recht auf Teilnahme sind prinzipiell unbeschränkt, allerdings können sie beschränkt werden,

- wenn dies im Interesse des ausländischen Verfahrens ist;
- auf Verlangen der US-Behörde zum Schutz eines wesentlichen Interesses;
- wegen der Natur und der Dringlichkeit der Amtshilfe-handlungen;
- zum Schutz wesentlicher privater Interessen;
- im Interesse eines liechtensteinischen Verfahrens.

## III. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist zu sagen, dass das AHG-USA den Rechtsschutz für die betroffene Person sehr stark konzentriert, um die international erwartete Raschheit der Durchführung des Verfahrens zu gewährleisten. Der entscheidende Zeitpunkt, um gegen die Informationsübermittlung als Ganzes oder aber gegen die Übersendung einzelner Dokumente vorzugehen, ist nach Erlass der Schlussverfügung.

Hier wird insbesondere der anwaltliche Berater gefordert sein, da die Fristen im AHG-USA äusserst kurz bemessen sind.

<sup>39</sup> Gemeint ist das TIEA mit den USA vom 8.12.2008.

<sup>40</sup> BuA AHG-USA, 58f.