

VERNEHMLASSUNGSBERICHT

DER REGIERUNG

BETREFFEND

DIE AUSWEITUNG DER RECHTSHILFE IN FISKALISCHEN

STRAFSACHEN DURCH ABÄNDERUNG DES RECHTSHILFEGESETZES

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

Vernehmlassungsfrist: 7. August 2015

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	4
Zuständiges Ministerium.....	4
Betroffene Amtsstellen und institutionen	5
1. Ausgangslage	7
2. Anlass der Vorlage	8
2.1 Liechtenstein-Erklärung, bisher abgeschlossene Steuerabkommen und internationale Standards (FATF)	8
2.2 Internationale Rechtshilfe und Amtshilfe	9
2.3 Derzeitige Rechtslage bei der Rechtshilfe in Strafsachen in Bezug auf Fiskaldelikte.....	10
2.3.2 Keine Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen	14
2.4 Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen nach dem Entwurf des Betrugsbekämpfungsabkommens	18
2.5 Bestehende Rechtslage und zukünftige Entwicklungen in der Schweiz.....	19
2.6 Bewertung	21
3. Schwerpunkte der Vorlage	23
3.1 Aufgabe des Fiskalvorbehaltes von Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 RHG.....	23
3.2 Zeitliche Anwendbarkeit der neuen Rechtslage bei der Auslieferung und der „kleinen“ Rechtshilfe.....	25
3.3 Abänderung von Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3 RHG	26
3.4 Aufhebung des bisherigen Art. 51 Abs. 1a RHG.....	26
3.5 Zwangsmassnahmen bei der Fiskalrechtshilfe, Art. 51 Abs. 3 RHG...	27
3.6 Klarstellung Verhältnis Rechtshilfegesetz zu internationalen Verträgen im Rechtshilfebereich, Art. 51 Abs. 4 RHG.....	27
3.7 Einbezug der Steuerverwaltung in das Rechtshilfeverfahren, Art. 56a (neu) RHG	28
4. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	28
5. Regierungsvorlage	35

ZUSAMMENFASSUNG

Nach der geltenden Rechtslage ist die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen grundsätzlich unzulässig. Davon gibt es drei Ausnahmen, die jedoch inhaltlich und in Bezug auf den Kreis der Staaten, von denen solche Ersuchen akzeptiert werden, eng begrenzt sind.

Diese restriktive Rechtslage im Bereich der Rechtshilfe in Steuerstrafsachen ist gemäss den geltenden Vorgaben der FATF (Empfehlungen 37 und 39) anzupassen. Die aktuelle Rechtslage steht zudem im Widerspruch zur Finanzplatz- und Steuerstrategie der Regierung. Liechtenstein hat sich mit der Erklärung vom 12. März 2009 zur Umsetzung internationaler Standards beim Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet. Dieses Bekenntnis zu den internationalen Standards wurde mit der Regierungserklärung vom 14. November 2013 erneuert. In den bisher abgeschlossenen Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen wurden Verpflichtungen zur umfassenden Amtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen auch ausserhalb eigentlicher Steuerstrafverfahren eingegangen.

Die Regierung schlägt daher vor, die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen im Einklang mit den internationalen Standards auszuweiten. Dazu soll der generelle Fiskalvorbehalt in Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 des Rechtshilfegesetzes (RHG) aufgegeben werden, wodurch das Prinzip der beiderseitigen Strafbarkeit auch für den Fiskalbereich gilt und daher in Liechtenstein gerichtlich strafbare Fiskaldelikte wie Steuerbetrug gegenüber allen Staaten - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen wie der Gegenseitigkeit - rechtshilfefähig werden. Mit diesen Anpassungen kann Art. 51 Abs. 1a RHG aufgehoben werden. Zugleich soll mit den Präzisierungen in Art. 51 Abs. 4 RHG das Verhältnis von internationalen Verträgen zum Rechtshilfegesetz klargestellt werden. Mit dem neuen Art. 56a RHG soll der Einbezug der Steuerverwaltung in das Rechtshilfeverfahren vorgesehen werden.

ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM

Ministerium für Präsidiales und Finanzen

BETROFFENE AMTSSTELLEN UND INSTITUTIONEN

Amt für Justiz

Steuerverwaltung

Staatsanwaltschaft

Landgericht

Vaduz, 30. Juni 2015

BNR 2015/930

P

1. AUSGANGSLAGE

Die Regierung war bei der Umsetzung ihrer Finanzplatz- und Steuerstrategie zum Schluss gekommen, dass eine verstärkte Zusammenarbeit in Steuersachen im Einklang mit den internationalen Standards nicht nur im Bereich der Amtshilfe, sondern auch der Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen vorzunehmen ist. Eine im Jahr 2010 eingesetzte Arbeitsgruppe hatte im Auftrag der Regierung Handlungsoptionen dargestellt und Empfehlungen ausgesprochen, auf deren Grundlage dann im Frühsommer 2011 eine Vernehmlassung durchgeführt wurde. Bei den zum Vernehmlassungsbericht vom 31. Mai 2011 eingegangenen Stellungnahmen zeichnete sich kein einheitliches Bild ab. Auf der einen Seite standen die Verwaltungsstellen und die Finanzmarktaufsicht (FMA), welche die Vorlage positiv bis neutral bewerteten. Von Seiten der betroffenen Wirtschaftsverbände wurde die Vernehmlassungsvorlage hingegen durchwegs sehr kritisch beurteilt oder abgelehnt. Die Regierung beschloss sodann im September 2012 Eckpunkte der Reform und legte gleichzeitig fest, dass die Umsetzung im Rahmen der integrierten Finanzplatzstrategie zu erfolgen habe. Die Vorlage wurde in der Folge vorerst zurückgelegt, um eine Abstimmung und zeitliche Koordinierung mit der Vorlage zur Erweiterung der Vortaten der Geldwäscherei durch Aufnahme schwerer Fiskaldelikte zu ermöglichen.

Nachdem die Regierung im Sommer 2014 die Zuständigkeiten sowie die zeitliche und inhaltliche Abstimmung der beiden Vorlagen festgelegt hatte, nahm die Ar-

beitsgruppe ihre Arbeit wieder auf. Sie einigte sich mehrheitlich auf den vorliegenden Entwurf. Die Vorlage berücksichtigt neben den Vorgaben der FATF auch die Ergebnisse der ersten Vernehmlassung sowie legislative Anregungen.

2. ANLASS DER VORLAGE

2.1 Liechtenstein-Erklärung, bisher abgeschlossene Steuerabkommen und internationale Standards (FATF)

Mit der Liechtenstein-Erklärung vom 12. März 2009 hat sich Liechtenstein zur Umsetzung des geltenden internationalen Standards zum Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet. Gemäss diesem Standard ist Amtshilfe auf eine begründete und konkrete Anfrage hin zu leisten. Es sind Informationen zur Verfügung zu stellen, die für die Verwaltung und Durchsetzung des nationalen Steuerrechts des ersuchenden Staats voraussichtlich relevant sind. Liechtenstein hat bisher 27 Steuerinformationsabkommen (TIEA) und 12 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen¹, in denen ein Informationsaustausch im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen nach dem geltenden Standard der OECD und des Global Forums vorgesehen ist. Am 21. November 2013 hat Liechtenstein zudem die Multilaterale Amtshilfekonvention (MAK) unterzeichnet, welche nach ihrer Ratifikation die Grundlage für eine standardkonforme Steueramtshilfe mit über 80 Staaten sein wird. Die Verpflichtung zur Amtshilfe ist umfassend und erstreckt sich auch auf Zwangsmassnahmen. Amtshilfe wird nicht nur für Steuerstrafverfahren sondern auch für reine Steuerbemessungsverfahren geleistet. Das Bekenntnis zu den internationalen Standards wurde mit der Regierungserklärung vom 14. November 2013 erneuert.

¹ Stand Juni 2015.

Inzwischen verlangen die internationalen Standards, bei schweren Steuerdelikten im Bereich der direkten und indirekten Steuern Rechtshilfe zu leisten. Die FATF hat am 16. Februar 2012 in Paris die überarbeitete Version ihrer Empfehlungen verabschiedet. Nach dem neuen Standard müssen schwere Steuerstraftaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern Vortaten zur Geldwäscherei sein². Damit erstrecken sich die Verpflichtungen zur Rechtshilfe (Empfehlung 37) auch auf diese Vortaten und auf die verbundenen Fälle von Geldwäscherei. Neue Verpflichtungen ergeben sich auch bei der Auslieferung (Empfehlung 39). Im letzten Überprüfungsverfahren des Internationalen Währungsfonds (IWF) und des Europarats (Moneyval) ist Liechtenstein bereits eine Ausweitung des Geldwäscherei-Vortatenkatalogs sowie eine Ausweitung der Rechtshilfe im Steuerbereich empfohlen worden.

2.2 Internationale Rechtshilfe und Amtshilfe

Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen umfasst alle Massnahmen, die ein Staat (ersuchter Staat) auf Anfrage eines anderen Staates (ersuchender Staat) zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten im ersuchenden Staat ergreift. Regelungen über die Rechtshilfe finden sich in den für Liechtenstein anwendbaren bilateralen und multilateralen Staatsverträgen (LR 0.35) sowie im Rechtshilfegesetz (Gesetz vom 15. September 2000 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, RHG, LR 351). Angewendet und umgesetzt wird die Rechtshilfe in der Regel von den jeweiligen Strafverfolgungsbehörden. Die Rechtshilfe umfasst die Auslieferung, die sog. kleine Rechtshilfe, die stellvertretende Strafverfolgung sowie die Vollstreckung ausländischer Strafurteile. Bei der

² In die Liste der Vortaten wurden „Tax crimes (related to direct taxes and indirect taxes)“ aufgenommen (siehe <http://www.fatf-gafi.org/topics/fatfrecommendations/documents/internationalstandardsoncombatingmoneylaunderingandthefinancingofterrorismproliferation-thefatfrecommendations.html>, Seite 112f).

sog. kleine Rechtshilfe unterstützt der ersuchte Staat den ersuchenden Staat dadurch, dass er auf seinem Gebiet Prozess- oder andere Amtshandlungen vornimmt und deren Ergebnis der ersuchenden ausländischen Strafverfolgungsbehörde zur Verwendung in einem bestimmten Verfahren übermittelt. In diesem Sinne umfasst die Rechtshilfe zum Beispiel die Befragung von Zeugen, Auskunftspersonen oder Beschuldigten, die Herausgabe oder Sicherstellung von Beweismitteln oder anderen Schriftstücken, die Hausdurchsuchung und Beschlagnahme, die Herausgabe von Vermögenswerten und die Zustellung von Vorladungen, Urteilen und anderen Gerichtsakten.

Grundsätzlich von Rechtshilfe zu unterscheiden ist der nicht in allen Ländern genau im gleichen Sinne verwendete Ausdruck der Amtshilfe. Die Amtshilfe betrifft die Zusammenarbeit zwischen Verwaltungsbehörden. Die internationale Amtshilfe hat in den letzten Jahren auf verschiedenen Gebieten stark zugenommen, namentlich bei der Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Finanzmarktaufsicht, vor allem bei der Wertpapieraufsicht, sowie in Zoll- und Steuersachen. Die Abgrenzung zur Rechtshilfe kann immer weniger klar vorgenommen werden, weil auch Verwaltungsbehörden teilweise mit Strafsachen zu tun haben und weil sie Zwangsmassnahmen ergreifen dürfen, um den Ersuchen der entsprechenden ausländischen Behörden Folge zu leisten. Die Entscheidungen der zuständigen Verwaltungsbehörden unterliegen der gerichtlichen Kontrolle.

2.3 Derzeitige Rechtslage bei der Rechtshilfe in Strafsachen in Bezug auf Fiskaldelikte

2.3.1.1 Grundsatz

Art. 15 Ziff. 2 RHG verbietet die Auslieferung wegen strafbarer Handlungen, die nach liechtensteinischem Recht ausschliesslich in der Verletzung von Abgaben-,

Monopol-, Zoll- oder Devisenvorschriften oder von Vorschriften über die Warenbewirtschaftung oder über den Aussenhandel bestehen. Von diesem Grundsatz gibt es im liechtensteinischen Recht nur eine Ausnahme:

2.3.1.2 Auslieferung in Steuerstrafsachen unter Schengen

Am 28. Februar 2008 wurden die Protokolle zur Assoziierung Liechtensteins an die Systeme von Schengen und Dublin unterzeichnet³. Liechtenstein hat den Vertrag bereits Anfang 2009 ratifiziert. Nach der Ratifikation der EU ist der Vertrag am 7. April 2011 in Kraft getreten. Die Inkraftsetzung erfolgte nach der Evaluation Liechtensteins am 19. Dezember 2011⁴. Mit diesem Datum wurde der sogenannte Schengen-Acquis, zu dem auch die Rechtshilfebestimmungen gehören, für Liechtenstein verbindlich.

Die Auslieferung ist in den Art. 59ff. des Schengener Durchführungsübereinkommens (SDÜ) geregelt. Die Art. 59ff. SDÜ ergänzen die Bestimmungen des Europäischen Auslieferungsübereinkommens vom 13. September 1957 und erleichtern deren Anwendung. Dieses von Liechtenstein ratifizierte Europäische Auslieferungsübereinkommen (LGBI. 1970 Nr. 29) sieht in seinem Art. 5 eine Auslieferung für Fiskaldelikte nur vor, wenn dies zwischen Vertragsparteien für einzelne oder für Gruppen von strafbaren Handlungen dieser Art ausdrücklich vereinbart worden ist. Liechtenstein hat keine solchen Vereinbarungen abgeschlossen. Das 2. Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen, das in seinem Art. 2 eine Ausdehnung der Auslieferungspflicht für Fiskaldelikte vor-

³ Rechtstechnisch stellt der liechtensteinische Assoziierungsvertrag einen Beitritt zum schweizerischen Assoziierungsabkommen dar. Es handelt sich aber völkerrechtlich um einen eigenständigen Vertrag, der normhierarchisch auf der gleichen Stufe steht und u.a. in der Präambel, in der Kündigungsklausel, in den abgegebenen Erklärungen und bei der Frist zur Übernahme von Rechtsakten vom Hauptvertrag abweicht.

⁴ LGBI. 2011 Nr. 131

sieht, wurde von Liechtenstein nicht ratifiziert. Das SDÜ dehnt nunmehr die Auslieferungsverpflichtung aber auch auf die in Art. 50 SDÜ genannten Delikte der indirekten Fiskalität aus. Somit müssen Fiskalstraftaten, die sowohl nach dem Recht des ersuchenden, als auch nach dem Recht des ersuchten Staates mit einer Freiheitsstrafe im Höchstmass von mindestens 1 Jahr bedroht sind, der Auslieferung unterliegen. Im Bereich der indirekten Fiskalität ist dies in Liechtenstein bei den Vergehen des Mehrwertsteuerbetruges nach Art. 88 MWSTG, der qualifizierten Mehrwertsteuerhinterziehung nach Art. 89 MWSTG und der Steuerhehlerei nach Art. 90 MWSTG der Fall, weil diese 3 Vergehen mit einer Höchststrafe von mindestens 1 Jahr bedroht sind. Gegenüber Schengen-Staaten sind diese Delikte daher auslieferungsfähig. Schon beim Schengen-Beitritt Liechtensteins zeichnete sich eine Weiterentwicklung des Schengen-Acquis im Bereich der Auslieferung ab. Das EU-Rechtshilfeübereinkommen und sein Protokoll dehnen die Auslieferungspflicht nach Art. 59ff SDÜ auch auf die direkten Steuern aus und senken die Höchststrafandrohung von mindestens 1 Jahr Freiheitsstrafe auf 6 Monate Freiheitsstrafe ab. Allerdings sieht das EU-Rechtshilfeübereinkommen die Möglichkeit der Vertragsstaaten vor, mittels Erklärung die Auslieferung auf strafbare Handlungen der indirekten Fiskalität zu beschränken (Art. 6 Abs. 3). Liechtenstein hat eine derartige Erklärung beim Beitritt zu Schengen abgegeben. Dieses EU-Rechtshilfeübereinkommen ist für Liechtenstein noch nicht wirksam, weil Voraussetzung dafür laut Assoziierungsabkommen ist, dass alle 15 „alten“ EU-Staaten das Abkommen ratifiziert haben. Derzeit fehlen immer noch die Ratifikationen Italiens, Irlands und Griechenlands⁵. Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass nach der derzeitigen Rechtslage eine Auslieferung für Fiskaldelikte unzulässig ist, mit der einzigen Ausnahme der oben genannten Vergehen nach dem Mehrwertsteuergesetz gegenüber Schengen-Staaten.

⁵ Siehe dazu Fussnote 14 unten.

2.3.1.3 Vorgaben der FATF

Wie oben dargestellt verbietet Art. 15 RHG die Auslieferung wegen fiskalischer strafbarer Handlungen. Einzige Ausnahme davon bildet die durch den Schengenbeitritt eingegangene Verpflichtung, gegenüber Schengen-Staaten bei schweren Mehrwertsteuerdelikten den Täter auszuliefern. Bei der letzten Überprüfung Liechtensteins durch den Internationalen Währungsfonds und den Europarat im Jahr 2014 wurde diese Rechtslage kritisiert. Die Experten haben empfohlen, schwere Steuerdelikte auslieferungsfähig zu machen, zumindest die bestehende Möglichkeit der Auslieferung bei schweren Mehrwertsteuerdelikten auf alle Staaten auszudehnen⁶.

In der Zwischenzeit wurden die FATF-Empfehlungen weiter verschärft. Schwere Steuerdelikte müssen zwingend Vortat zur Geldwäscherei sein und die Rechtshilfe muss nach Empfehlung 37 auch für Geldwäsche und für alle Vortaten zur Geldwäscherei möglich sein. Die Auslieferung ist in Empfehlung 39 geregelt. Es wird vorgeschrieben, dass das Delikt der Geldwäsche auslieferungsfähig sein muss. In Empfehlung 39 ist allerdings von den Vortaten nicht ausdrücklich die Rede.

Die Arbeitsgruppe hat verschiedene Umsetzungsvarianten diskutiert, bei welchen die FATF-Empfehlung 39 weiter oder einschränkender interpretiert wurde. Geprüft wurde insbesondere, ob die Auslieferung für das Geldwäschereidelikt und zusätzlich auch für alle neuen Fiskalvortaten bei den direkten und/oder den indirekten Steuern vorgesehen werden soll. Die Mehrheit der Arbeitsgruppe be-

⁶ The authorities should consider criminalising serious tax offenses, include them as predicate offense to ML and extend the MLA to all these serious tax crimes by transposing the present relevant international standards shortly...“; siehe Ziffer 1081, S. 307 des Evaluationsberichts; [http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/moneyval/Evaluations/round4/LIE4-MERMONEYVAL\(2014\)2_en.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/moneyval/Evaluations/round4/LIE4-MERMONEYVAL(2014)2_en.pdf)).

fürwortete schliesslich einen Umsetzungsansatz, der die Auslieferung nur für das Vergehen der Geldwäscherei mit Vortat Fiskaldelikt erlaubt. Diese Empfehlung hat die Regierung aufgenommen. Für diese Umsetzungsvariante ist eine Anpassung von Art. 15 RHG nicht notwendig. Vergehen/Verbrechen der Geldwäscherei nach § 165 Abs. 1, 2 und 3 StGB sind nämlich auch dann auslieferungsfähige Delikte, wenn die Vortat ein Steuerbetrug ist. In diesem Fall liegt nämlich eine strafbare Handlung nach dem StGB vor und nicht eine strafbare Handlung, die „in der Verletzung von Abgaben-, Monopol-, Zoll- oder Devisenvorschriften oder von Vorschriften über die Warenbewirtschaftung oder über den Aussenhandel bestehen“ (Art. 15 Ziff. 2 RHG). Mit anderen Worten: Durch eine Abänderung des § 165 StGB, wozu ein gesonderter Vernehmlassungsbericht vorgelegt werden soll, können gleichsam „automatisch“ Verbrechen/Vergehen der Geldwäscherei mit einem Fiskaldelikt als Vortat auslieferungsfähig werden.

2.3.2 Keine Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen

2.3.2.1 Grundsatz

Nach Art. 51 RHG ist die „kleine“ Rechtshilfe (darunter versteht man alle Arten der Rechtshilfe mit Ausnahme der Auslieferung und der Übernahme der Strafverfolgung und -vollstreckung) unzulässig, soweit dem Ersuchen eine strafbare Handlung zugrunde liegt, die entweder nach liechtensteinischem Recht nicht mit gerichtlicher Strafe bedroht ist oder nach Art. 15 RHG nicht der Auslieferung unterliegt. Nachdem nach Art. 15 Ziff. 2 RHG Fiskaldelikte generell von der Auslieferung ausgenommen sind (siehe dazu oben 2.3.1.1) ist damit auch die kleine Rechtshilfe in allen Fiskalstrafsachen, also auch für Steuerbetrug und selbst für Rechtshilfehandlungen, die keine Zwangsmassnahmen erfordern, unzulässig. Von diesem Grundsatz gibt es schon nach dem geltenden Recht mehrere Ausnahmen.

2.3.2.2 MLAT mit den Vereinigten Staaten von Amerika

Im Rechtshilfevertrag (MLAT = Mutual Legal Assistance Treaty) mit den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) vom 8. Juli 2002, LGBl. 2003 Nr. 149, wurde erstmals die Verpflichtung eingegangen, in Steuerstrafsachen Rechtshilfe zu leisten. Nach dem dortigen Art. 1 Abs. 4, der in einem diplomatischen Notenaustausch⁷ weiter konkretisiert wurde, ist bei Steuerbetrug Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen zulässig. Der Steuerbetrug ist als Steuerhinterziehung definiert, bei der vorsätzlich gefälschte, verfälschte oder unwahre Geschäftsunterlagen oder andere Schriftstücke verwendet werden. Der ausstehende Steuerbetrag muss entweder absolut oder im Verhältnis zu einem ausstehenden Jahresbetrag erheblich sein. Im dem Vertrag angeschlossenen diplomatischen Notenaustausch (LGBl. 2003 Nr. 150) wird der Begriff des Steuerbetruges gemäss Art. 1 Abs. 4 MLAT ausdehnend interpretiert. In 5 Punkten werden Handlungen beschrieben, die jedenfalls den Tatbestand des Steuerbetruges nach Art. 1 Abs. 4 MLAT erfüllen. Diese Punkte gehen teilweise über den Tatbestand des Steuerbetruges nach liechtensteinischem Recht hinaus, u.a. sind schriftliche Lügen in einigen konkret vereinbarten Steuererklärungsformularen vom Begriff des Steuerbetruges umfasst. Die Vereinigten Staaten haben seit Abschluss des Tax Information Exchange Agreements (TIEA) am 8. Dezember 2008⁸ wiederholt die parallele Anpassung des MLAT gefordert. Seit dem Inkrafttreten des MLAT am 1. August 2003 sind nur drei Rechthilfeersuchen eingelangt, die auch einen fiskalischen Sachverhalt betrafen.

⁷ LGBl. 2003 Nr. 150.

⁸ LGBl. 2009 Nr. 302.

2.3.2.3 Abkommen über die Zinsbesteuerung mit der Europäischen Gemeinschaft

Eine zweite Ausnahme ergibt sich aus Art. 10 des Abkommens zwischen Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft über die Zinsbesteuerung⁹. Demnach hat sich Liechtenstein verpflichtet, bei Handlungen, die nach liechtensteini-schem Recht als Steuerbetrug gelten „oder ein ähnliches Delikt“ darstellen, Informationen auszutauschen. Im Umsetzungsgesetz (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBStG, LGBI. 2005 Nr. 112) wurde in Art. 20 festgelegt, dass zur Erledigung eines Ersuchens nach Art. 10 des Abkommens das Landgericht zuständig ist und auf das Verfahren die Bestimmungen des Rechtshilfegesetzes Anwendung finden. Seit Inkrafttreten des Abkommens ist kein derartiges Ersuchen in Liechtenstein eingelangt.

2.3.2.4 Umsetzung 2. EU-Geldwäschereirichtlinie

Die dritte Ausnahme ergibt sich aus Art. 51 Abs. 1a RHG. Diese Bestimmung wurde 2007 in Umsetzung der 2. EU-Geldwäschereirichtlinie eingeführt¹⁰. Demnach ist gegenüber EU-Staaten bei Mehrwertsteuerbetrug und bestimmten Zolldelikten die Rechtshilfe zulässig, soweit die strafbaren Handlungen in Zusammenhang mit einer Schädigung des Haushaltes der Europäischen Gemeinschaften stehen. Die hinterzogene Steuer, der verkürzte Zoll oder ein sonstiger unrechtmässiger Vorteil muss CHF 75'000.-- übersteigen (Bagatellklausel). Bisher sind seit Inkraft-

⁹ LGBI. 2005 Nr. 111.

¹⁰ LGBI. 2007 Nr. 189.

treten des Gesetzes am 27. Juli 2007 insgesamt 26 Rechtshilfeersuchen¹¹ aus EU-Staaten in Mehrwertsteuerfällen gestellt worden.

2.3.2.5 Verwendung von Informationen aus Amtshilfeersuchen

Als eine weitere Durchbrechung des absoluten Verbotes der Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen kann auch angesehen werden, dass die durch Amtshilfeersuchen auf Basis der abgeschlossenen Steuerinformations-Abkommen und Doppelbesteuerungsabkommen erlangten Informationen auch in nachfolgenden gerichtlichen Steuerstrafverfahren verwendet werden können (z.B. Art. 8 Abs. 2 des TIEA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Liechtenstein¹²).

2.3.2.6 Kleine Rechtshilfe in Steuerstrafsachen unter Schengen

Der Schengen-Acquis¹³ hat eine Ausdehnung der Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe sowohl bei den indirekten als auch bei den direkten Steuern mit sich gebracht. Liechtenstein ist gegenüber allen Schengen-Staaten zur Leistung von Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen verpflichtet. Bei den direkten Steuern ist die Verpflichtung für Liechtenstein noch nicht wirksam geworden.¹⁴ Bei den indirekten Steuern sind Zwangsmassnahmen zulässig, wenn ein Steuerbetrug nach Art. 88

¹¹ Davon entfallen 7 auf Tschechien, 5 auf Deutschland, je 3 auf Polen, je 2 auf Dänemark, Ungarn und Frankreich sowie je 1 auf die Niederlande, Finnland, Estland, Kroatien und Rumänien.

¹² LGBL 2010 Nr. 289.

¹³ Siehe dazu oben 2.3.1.2.

¹⁴ Art. 8 des Protokolls zum EU-Rechtshilfeübereinkommen, welcher Art. 50 SDÜ ersetzen und die Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe auch auf die direkten Steuern ausdehnen wird, kann gegenüber Liechtenstein erst in Kraft treten, wenn alle 15 (alten) Mitgliedstaaten der EU dieses ratifiziert haben. Zurzeit haben jedoch Italien, Griechenland und Irland das Protokoll noch nicht ratifiziert. Gemäss Informationen der zuständigen Stelle bei der Europäischen Kommission ist der Ratifizierungsprozess in Irland und Italien eingeleitet worden. Zu Griechenland liegen keine Informationen vor. Sollten diese drei Länder das Protokoll ratifizieren, wird die Rechtshilfe im Rahmen des Schengen-Acquis automatisch auf die direkten Steuern erweitert.

oder eine qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art. 89 des Mehrwertsteuergesetzes¹⁵ vorliegt. Nach dieser Bestimmung ist eine Steuerhinterziehung dann qualifiziert, wenn sie unter erschwerenden Umständen begangen wird. Als erschwerend gelten das Anwerben einer oder mehrerer Personen für eine Steuerhinterziehung oder das gewerbsmässige Verüben von Steuerhinterziehungen. Auch die Steuerhehlerei nach Art. 90 MwStG ist umfasst, wenn das Grunddelikt ein Steuerbetrug oder eine qualifizierte Steuerhinterziehung ist. Weiters besteht im Bereich der indirekten Steuern bei Abgabebetrug und qualifizierten Hinterziehungsdelikten nach in Liechtenstein anwendbarem schweizerischem Recht (Mineralölsteuer, Automobilsteuer und Zollabgaben) eine Verpflichtung zur Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen¹⁶.

2.4 Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen nach dem Entwurf des Betrugsbekämpfungsabkommens

Auf Ersuchen der EU wurden in den Jahren 2007 bis 2009 Verhandlungen über den Abschluss eines Betrugsbekämpfungsabkommens geführt. Zu allen wesentlichen Punkten konnte schon vor längerer Zeit eine Einigung mit der Kommission erzielt werden. Das Abkommen wurde 2009 auf das Niveau des OECD-Standards zum Informationsaustausch in Steuersachen ausgedehnt. Die Zustimmung des EU-Rates zum Abschluss und zur Unterzeichnung des Abkommens ist weiterhin ausstehend.

Das Betrugsbekämpfungsabkommen enthält Bestimmungen über die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen. Bei den indirekten Steuern ist volle Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen auch für blosse Hinterziehungstatbestände vorgesehen.

¹⁵ MWSTG LGBl. 2009 Nr. 330.

¹⁶ Siehe Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag betreffend die Protokolle zur Assoziierung Liechtensteins an die Systeme von Schengen und Dublin, insbesondere Punkt 3.4.6. zur Rechtshilfe im Steuerbereich (BuA 79/2008).

Weiters erstreckt sich die Verpflichtung zur Rechtshilfe auf Geldwäscheverfahren mit der Vortat einer Hinterziehung im Bereich der indirekten Steuern. Bei den direkten Steuern wäre Liechtenstein zur Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen nur bei Steuerbetrug verpflichtet. Die Regierung rechnet aus heutiger Sicht nicht mehr damit, dass es zur Unterzeichnung des Betrugsbekämpfungsabkommens kommen wird.

Liechtenstein und die EU verhandeln derzeit über ein Abkommen zur Umsetzung des neuen OECD-Standards zum automatischen Austausch von Steuerinformationen (AIA). In diesem Abkommen soll auch ein standardkonformer Informationsaustausch auf Anfrage (aber im Wege der Amtshilfe) vorgesehen sein. Dieses Abkommen soll das bestehende Zinsbesteuerungsabkommen (siehe oben 2.3.2.3) ersetzen und erweitern.

2.5 Bestehende Rechtslage und zukünftige Entwicklungen in der Schweiz

Die Rechtshilfe in der Schweiz war in der Vergangenheit wesentlich weniger restriktiv als in Liechtenstein, da Rechtshilfe bei Steuerbetrug zugelassen wurde. Die Schweiz leistet seit 1. Januar 1983, also seit mehr als 30 Jahren, allen Staaten der Welt auch in Steuerstrafsachen Rechtshilfe, „wenn Gegenstand des (ausländischen) Verfahrens ein Abgabebetrug ist“ (Art. 3 Abs. 3 S. 2 IRSG). Diese Bestimmung stellt einen Ausnahmetatbestand zu dem ansonsten geltenden Grundsatz dar, wonach keine Rechtshilfe gewährt werden kann, wenn Gegenstand des Ersuchens „eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint, oder Vorschriften über die währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt“ (Art. 3 Abs. 3 S. 1 IRSG). Als Abgabebetrug wird nach Art. 14 Abs. 2 des Verwaltungsstrafrechts (VStR) die arglistige Bewirkung des Steuerbetruges definiert. Der im Schweizerischen Rechtshilferecht anwendbare Steuerbetrugsbegriff geht damit über den liechtensteinischen Steuerbetrug, der die Benützung einer falschen, verfälschten oder inhaltlich unrichtigen Urkunde

voraussetzt, hinaus, weil er die Fälle einer Steuerhinterziehung mittels Urkundenfälschung umfasst und zusätzlich auch jede andere arglistig bewirkte Steuerhinterziehung genügen lässt. Artikel 3 Abs. 3 S. 2 IRSG ist zwar als Kann-Bestimmung formuliert. In der Praxis wird aber bei Vorliegen aller Voraussetzungen immer Rechtshilfe gewährt.

Der Bundesrat hat am 15. Juni 2012 den Entwurf einer Teilrevision des IRSG vorgelegt. Der Vernehmlassungsbericht sah bei Steuerdelikten die Aufhebung des Fiskalvorbehalts (Art. 3), eine Modifizierung des Spezialitätsvorbehalts (Art. 67) sowie eine entsprechende Ergänzung der Bestimmungen über die prozessualen Zwangsmassnahmen (Art. 64) vor. Zudem wurde eine neue Übergangsbestimmung (Art. 110c) vorgeschlagen, wonach die Gesetzesänderung nur dann gilt, wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, nach dem Inkrafttreten des Gesetzes begangen wurde. Dies bezog sich jedoch nur auf die Rechtshilfe bei Steuerhinterziehung und nicht auf die Rechtshilfe bei Steuerbetrug. Die neuen Regelungen sollten gegenüber allen Staaten gelten, mit denen ein neues oder revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen nach dem OECD-Standard (Art. 26 Musterabkommen) anwendbar ist. Die vorgeschlagenen Regelungen waren nicht auf die kleine Rechtshilfe beschränkt, sondern sollten für alle Formen der internationalen Zusammenarbeit in Strafsachen, d.h. für die Auslieferung, die akzessorische Rechtshilfe, die stellvertretende Strafverfolgung und die stellvertretende Strafvollstreckung gelten. Durch den Rückzug des Fiskalvorbehalts im Zweiten Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen und durch die Ratifikation des Zusatzprotokolls zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen sollte zudem die Zusammenarbeit bei Steuerdelikten auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten dieser Verträge zulässig sein. Mit der Übernahme dieser Zusatzprotokolle wollte die Schweiz ihre Rechtshilfepolitik auf den europäischen Standard ausrichten. Die geplante Revision ging damit in einigen wesentlichen Punkten deutlich über die in diesem Vernehmlassungsbericht

vorgeschlagene Revision hinaus. Die Vorlage des Bundesrates wurde in der Vernehmlassung zum Teil heftig kritisiert. Der Bundesrat hat in der Folge beschlossen, die Vorlage zu suspendieren. Begründet wurde dies u.a. mit einer Koordination der geplanten Änderung des schweizerischen Steuerstrafrechtes. Zu dieser Vorlage – also nur zur Anpassung des Steuerstrafrechts, aber nicht des IRSG – hat der Bundesrat nach Abschluss der Vernehmlassung die Botschaft in Auftrag gegeben¹⁷. Zusammenfassend kann also für die Schweiz gesagt werden, dass Rechtshilfe in Steuerstrafsachen bei Steuerbetrug seit mehr als 30 Jahren an alle Staaten der Welt geleistet wird. Die weitere Ausdehnung der Fiskalrechtshilfe ist geplant, aber noch nicht absehbar.

2.6 Bewertung

Die Verweigerung der Rechtshilfe bei Steuerbetrug steht in einem besonders gravierenden Widerspruch zum europäischen Rechtsbestand (EU/Europarat) und zu den internationalen Standards (FATF).

Liechtenstein hat sich in den Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen zu umfassender Amtshilfe einschliesslich Durchsuchung und Beschlagnahme verpflichtet. Dabei wird keine Unterscheidung mehr zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung getroffen. Hingegen ist bei gerichtlichen Strafverfahren derzeit die Rechtshilfe nur in dem oben unter 2.3.2.2 – 2.3.2.6 dargestellten eingeschränkten Umfang möglich. Es besteht also ein hohes Regelungsgefälle zwischen der Amtshilfe und der Rechtshilfe in Strafverfahren. Zugleich besteht seit mehr als 30 Jahren ein deutliches Regelungsgefälle zur Schweiz. Liechtenstein stellt mit seiner restriktiven Rechtshilfe in Strafsa-

¹⁷ Siehe dazu die Pressemitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 02.07.2014 https://www.news.admin.ch/dokumentation/00002/00015/index.html?lang=de&print_style=yes&msgid=53655.

chen einen Sonderfall dar. Sofern Liechtenstein diese restriktive Praxis beibehält, setzt es sich der Kritik bei zukünftigen Länderexamen im Bereich der Geldwäsche wegen der Nicht-Einhaltung der FATF-Standards aus. Es besteht auch ein erhebliches politisches und mediales Risiko bei Untätigkeit. Die restriktive Rechtslage bei der Rechtshilfe steht im Widerspruch zur Liechtenstein-Erklärung und zu der in internationalen Steuerangelegenheiten eingeschlagenen Strategie.

Bei Beibehaltung des Fiskalvorbehalts könnte die unbefriedigende Situation eintreten, dass im Amtshilfeweg Informationen erteilt werden, die im Ausland zur Einleitung eines gerichtlichen Steuerstrafverfahrens führen. Im Zuge der gerichtlichen Beweisaufnahme in einem derartigen ausländischen Steuerstrafverfahren kann in der Praxis gelegentlich die Notwendigkeit zu weiteren Beweisaufnahmen im Rechtshilfeweg in Liechtenstein entstehen, obwohl zuvor Amtshilfe geleistet wurde. Der Grund dafür kann in Formerfordernissen des Strafverfahrens oder darin liegen, dass neue Fragen aufgetaucht sind. Solche Rechtshilfeersuchen müssten ohne gesetzliche Änderung selbst bei Steuerbetrug und anderen auch in Liechtenstein gerichtlich strafbaren Handlungen auch in Zukunft abgelehnt werden. Diese Unterschiede zwischen den Regelungen in der Amtshilfe und der Rechtshilfe könnten zumindest für jene Fiskaldelikte, welche auch der liechtensteinische Gesetzgeber als gerichtlich strafwürdig erachtet hat, leicht als unglaubwürdig angesehen werden. Einerseits öffnet sich Liechtenstein bei der Amtshilfe, es verhindert dann aber Rechtshilfe in einem anschliessenden Gerichtsverfahren, indem gegenüber dem ausländischen Gericht die Rechtshilfe verweigert wird. Durch die erfolgte Inkraftsetzung des Assoziierungsvertrages zu Schengen ist diese Situation gegenüber den Schengen-Staaten entschärft wor-

den. Diese betrifft allerdings wegen des aktuell noch begrenzt geltenden Schengen-Acquis nur den Bereich der indirekten Steuern¹⁸.

Die Regierung ist in Abwägung aller Umstände, namentlich der internationalen Entwicklungen und der grossen Herausforderungen, die sich mit der Umsetzung der Amtshilfe auf Anfrage mit einer grossen Zahl von Staaten vor allem auch auf der Grundlage der zu ratifizierenden Multilateralen Konvention zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen (MAK) sowie mit der Umsetzung des automatischen Informationsaustausches in Steuersachen ergeben, zum Schluss gekommen, die Rechtshilfe zumindest für alle Delikte zu öffnen, die auch in Liechtenstein gerichtlich strafbar sind. Hingegen wird auf die ursprünglich vorgesehene Ausweitung der Rechtshilfe mit DBA- oder TIEA-Vertragspartnern auf den zeitlichen und inhaltlichen Geltungsbereich der geltenden Amtshilfeabkommen, welche auch Hinterziehungsdelikte erfassen würde, vorerst verzichtet.

3. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE

3.1 Aufgabe des Fiskalvorbehaltes von Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 RHG

Liechtenstein hat sich mit dem Beitritt zum Schengen-Raum verpflichtet, erweiterte Rechtshilfe auch im Fiskalstrafbereich zu gewähren. Der Schengen-Acquis hat die Ausdehnung der Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe bei den indirekten Steuern zur Folge gehabt. Zugleich ist auch bei den direkten Steuern eine Ausweitung vereinbart worden, welche jedoch noch nicht in Kraft ist¹⁹. Die Regierung schlägt deshalb vor, den Fiskalvorbehalt in Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 RHG ersatzlos zu streichen. Damit gelten für die kleine Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen

¹⁸ Die Erweiterung auf die direkten Steuern ist zwar im Schengen Acquis bereits enthalten, aber noch nicht in Kraft getreten. Siehe dazu Kommentar zu Ziffer 2.3.2.6.

¹⁹ Siehe dazu Kommentar zu Ziffer 2.3.2.6.

die gleichen Regeln wie bei der sonstigen Rechtshilfe in Strafsachen. Voraussetzung ist demnach u.a. die beiderseitige Strafbarkeit: Rechtshilfe wird nur geleistet, wenn bei sinngemässer Umlegung des im Rechtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalts nach liechtensteinischem Recht eine gerichtlich strafbare (Fiskal-) Straftat vorläge. Die in Liechtenstein gerichtlich strafbaren Handlungen im Steuerstrafrecht sind: Das Vergehen des Steuerbetruges nach Art. 140 SteG, das Vergehen der Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern nach Art. 141 SteG, das Vergehen des Steuerbetruges nach Art. 88 MWSTG, das Vergehen der qualifizierten Steuerhinterziehung nach Art. 89 MWSTG und das Vergehen der Steuerhehlerei nach Art. 90 MWSTG. Dies bedeutet konkret, dass gegenüber allen Staaten Rechtshilfe für diese Delikte, nicht jedoch für Steuerhinterziehung, möglich wird. Mit dieser Bestimmung werden zudem sämtliche gerichtlich strafbaren Delikte im Bereich der Zölle und indirekten Steuern erfasst, welche in Liechtenstein Anwendung finden, namentlich als arglistig oder unter erschwerenden Umständen begangene Zollwiderhandlungen nach Art. 118 (Zollhinterziehung) und 119 (Zollgefährdung) in Verbindung mit Art. 124 des schweizerischen Zollgesetzes oder Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht und der Bannbruch nach Art. 120 des schweizerischen Zollgesetzes.

Es ist geplant, die zeitliche Anwendbarkeit dieser neuen Rechtshilfeverpflichtung mit Einführung einer sogenannten Wirkungsfrist zu beschränken. Diese soll in einer Übergangsbestimmung in Abschnitt II aufgenommen werden (s. dazu Punkt 3.3.).

Konkret bedeutet die vorgeschlagene Änderung von Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 RHG, dass Liechtenstein gegenüber allen Staaten Rechtshilfe für die vorgenannten Vergehen leisten wird, soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen. Für Steuerhinterziehung ist die Rechtshilfe weiter unzulässig. Mit dieser Lösung wird sich

Liechtenstein der in der Schweiz seit fast drei Jahrzehnten geltenden Rechtslage teilweise angleichen. Nach dem Schweizer IRSG kann bei Abgabebetrug allen Staaten der Welt Rechtshilfe geleistet werden. Das „Kann“ wird in der Praxis wie ein „Muss“ angewendet²⁰.

3.2 Zeitliche Anwendbarkeit der neuen Rechtslage bei der Auslieferung und der „kleinen“ Rechtshilfe

Grundsätzlich ist dazu auszuführen, dass das strafrechtliche Rückwirkungsverbot (nulla poena sine lege) in der Rechtshilfe nicht massgebend ist, weil das Rechtshilferecht zum Verfahrensrecht und nicht zum materiellen Strafrecht gehört. Es ist aber einzuräumen, dass de facto die vorgeschlagene Ausweitung auch in die Vergangenheit wirkt, indem vor Inkrafttreten begangene Steuerdelikte, die bisher nicht rechtshilfefähig waren, nunmehr dem Informationsaustausch im Rahmen der Rechtshilfe unterliegen. Dieser Aspekt wurde schon in der Arbeitsgruppe kontrovers diskutiert und auch in der Vernehmlassung kritisch gesehen.

Im Anschluss an die Vernehmlassung von 2012 hatte die Arbeitsgruppe der Regierung zwei Varianten vorgelegt. In der ersten Variante wären unter Heranziehung der mit der Liechtenstein-Erklärung eingeschlagenen Neuausrichtung künftige Rechtshilfeersuchen ermöglicht worden, welche Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume ab 1. Januar 2010 betreffen. Damit sollte sichergestellt werden, dass bereits nach Inkrafttreten der angepassten Bestimmungen über die Rechtshilfe, Rechtshilfeersuchen in Fiskalstrafsachen beantwortet werden könnten. In einer zweiten Variante sollten Rechtshilfeersuchen nur dann zulässig sein, wenn sie Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume ab 1. Januar 2013 betreffen. Dieses

²⁰ Zur Rechtslage in der Schweiz siehe oben 2.5.

Datum hätte sich mit dem Datum des geplanten Inkrafttretens der Änderungen des RHG gedeckt.

Die Regierung schlägt nunmehr mit Blick auf die inzwischen vergangene Zeit, die Regierungserklärung vom 14. November 2013 und die damit angekündigte Weiterführung der eingeschlagenen Strategie der Steuerkooperation, aber zur Berücksichtigung der Bedürfnisse der Marktteilnehmer eine Wirkungsfrist für Steuerjahre ab dem 1. Januar 2016 vor.

3.3 Abänderung von Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3 RHG

Durch diese Anpassung an die österreichische Rezeptionsvorlage (§ 51 Abs. 1 Ziff. 3 des österreichischen Auslieferungs- und Rechtshilfegesetzes ARHG) soll klargestellt werden, dass bei Rechtshilfeersuchen, die besondere Untersuchungsmaßnahmen wie Haus- und Personendurchsuchungen oder Telefonüberwachungen betreffen, die besonderen innerstaatlichen Voraussetzungen für solche Maßnahmen erfüllt sein müssen. Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3 RHG betrifft den gesamten Bereich der kleinen Rechtshilfe, auch ausserhalb der Fiskalrechtshilfe.

3.4 Aufhebung des bisherigen Art. 51 Abs. 1a RHG

Der in Umsetzung der 3. EU-Geldwäscherei-Richtlinie geschaffene Art. 51 Abs. 1a RHG erlaubt für bestimmte, nach liechtensteinischem Recht gerichtlich strafbare Handlungen (siehe dazu ausführlich BuA 2/2007, insbesondere Punkt 5.3.) aus dem Bereich der indirekten Fiskalität gegenüber Mitgliedstaaten der EG die Rechtshilfe. Nachdem Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen künftig in einem weiteren Umfang als bisher geleistet werden soll, kann der bisherige Abs. 1a des Art. 51 RHG gänzlich entfallen, ist dieser doch nunmehr durch die vorgeschlagenen Gesetzesbestimmungen zur Gänze abgedeckt. Es ist jedoch eine besondere Übergangsbestimmung vorzusehen, damit auch nach Inkrafttreten des neuen Art. 51

Abs. 1 Ziff. 1 und 3 Rechtshilfe für die umfassten Tatbestände geleistet werden kann, welche vor dem Inkraftsetzungsdatum der neuen Bestimmungen liegen (siehe dazu unten die Kommentierung zu Abschnitt II Abs. 2).

3.5 Zwangsmassnahmen bei der Fiskalrechtshilfe, Art. 51 Abs. 3 RHG

Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen kann nur dann effektiv geleistet werden, wenn gegebenenfalls Zwangsmittel eingesetzt werden können. Art. 51 Abs. 3 RHG (neu) schafft dafür ausdrücklich eine Grundlage. Dies ist notwendig, weil die gerichtlich strafbaren Fiskaldelikte teilweise nur mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu 6 Monaten bedroht sind und die im Rechtshilfeverfahren subsidiär anzuwendende (siehe Art. 9 RHG) Bestimmung des § 322 Ziff. 4 StPO die Durchsuchung von Papieren dritter Personen und die Beschlagnahme von Briefen bei solchen Vergehen verbietet.

3.6 Klarstellung Verhältnis Rechtshilfegesetz zu internationalen Verträgen im Rechtshilfebereich, Art. 51 Abs. 4 RHG

Um das Verhältnis zwischen der Möglichkeit zur Gewährung der kleinen Rechtshilfe wegen fiskalisch strafbaren Handlungen gem. RHG und internationalen Verträgen klarzustellen, soll ein neuer Art. 51 Abs. 4 RHG stipuliert werden. Mit der Ergänzung wird klargestellt, dass die Regelungen von Art. 51 Abs. 1 und 3 RHG bestehenden bilateralen oder multilateralen Verträgen im Rechtshilfebereich vorgehen, die eine weniger weit gehende Rechtshilfe erlauben.

3.7 Einbezug der Steuerverwaltung in das Rechtshilfeverfahren, Art. 56a (neu) RHG

Gemäss Art. 4 Steueramtshilfegesetz (SteAHG²¹) ist die Steuerverwaltung die zuständige Behörde für internationale Amtshilfeersuchen, welche gemäss den abgeschlossenen DBA oder TIEA an Liechtenstein gerichtet werden. Mit der Ausdehnung der Rechtshilfe auch auf das Fiskalstrafrecht ist es im Sinne einer homogenen Rechtsanwendung sinnvoll, die Steuerverwaltung in das Rechtshilfeverfahren einzubeziehen, und zwar besonders für die Abgrenzung von Steuerbetrug zu Steuerhinterziehung. Die Regierung schlägt deshalb vor, einen neuen Art. 56a RHG zu erlassen, welcher den Einbezug der Steuerverwaltung bei der Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen zwingend vorsieht.

4. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN

Die Änderungen im Rechtshilfegesetz betreffen die kleine Rechtshilfe in Art. 51 (Ermöglichung der kleinen Fiskalrechtshilfe in bestimmten Fällen) und eine besondere Verfahrensbestimmung für die Fiskalrechtshilfe in Art. 56a (Stellungnahme der Steuerverwaltung). Im Einzelnen wird dazu ausgeführt:

Zu Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1

In dieser Bestimmung ist vorgesehen, nach den Worten „Art. 14 und Art. 15“ die Wortfolge „Ziff. 1“ einzufügen. Dadurch wird die Unzulässigkeit der kleinen Rechtshilfe auf militärisch strafbare Handlungen beschränkt oder mit anderen Worten die kleine Rechtshilfe für die in Art. 15 Ziff. 2 RHG genannten fiskalisch strafbaren Handlungen erlaubt. Im Ergebnis wird die Rechtshilfe damit unter den sonstigen Voraussetzungen des RHG, das ist u.a. die beiderseitige gerichtliche

²¹ LGBl. 2010 Nr. 246.

Strafbarkeit und die Gegenseitigkeit, auch für fiskalische Straftaten gegenüber allen Staaten erlaubt.

Nach liechtensteinischem Recht sind derzeit gerichtlich strafbar der Steuerbetrug nach Art. 140 und die Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern nach Art. 141 Steuergesetz, der Mehrwertsteuerbetrug nach Art. 88 MWSTG und die qualifizierte Mehrwertsteuerhinterziehung sowie die Steuerhehlerei nach den Art. 89 und 90 MWSTG. Steuerhinterziehung ist nicht gerichtlich strafbar und wird damit unter dieser Bestimmung nicht rechtshilfefähig. Bei dieser Regelung kann der bisherige Art. 51 Abs. 1a RHG entfallen (siehe aber Ausführungen unten zur Aufhebung dieses Absatzes, insbesondere zur weiteren Anwendbarkeit der aufgehobenen Bestimmung).

Zur Schaffung von Rechtssicherheit bei der Anwendung der neuen Bestimmungen sind in Abschnitt II besondere Bestimmungen über die zeitliche Anwendbarkeit enthalten (s. die Erläuterungen zu Abschnitt II). Diese gelten jedoch nicht gegenüber den Schengen-Staaten im Umfang der Verpflichtungen, die Liechtenstein durch den Schengen-Beitritt eingegangen ist. Diese erstrecken sich aber derzeit nur auf die indirekten Steuern (s. dazu oben 2.3.2.6).

Zu Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3

§ 51 Abs. 1 Ziff. 3 des österreichischen ARHG, welches als Rezeptionsvorlage für das liechtensteinische RHG dient, wurde im Jahr 2007 novelliert. Anlass für die Novelle waren Abänderungen der österreichischen Strafprozessordnung. Nachdem nun auch in der liechtensteinischen StPO diese Änderungen im hier relevanten Teil übernommen werden (LGBI. 2011 Nr. 380; Inkrafttreten 1. Oktober 2012), ist auch die Abänderung des Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3 RHG notwendig. Mit „materiellen Voraussetzungen“ ist etwa die Höhe der Strafdrohung nach liechtensteinischem Recht - bei sinngemässer Umstellung des Sachverhaltes - gemeint. Durch Art. 51 Abs. 1 Ziff. 3 wird - für alle Rechtshilfeverfahren auch aus-

serhalb der Fiskalrechtshilfe - klargestellt, dass die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen besonderen Voraussetzungen für besondere Untersuchungshandlungen, wie etwa eine Telefonüberwachung, erfüllt sein müssen.

Zu Art. 51 Abs. 1a

Der in Umsetzung der 3. EU-Geldwäscherei-Richtlinie geschaffene Art. 51 Abs. 1a RHG erlaubte für bestimmte, auch nach liechtensteinischem Recht gerichtlich strafbare Handlungen (siehe dazu ausführlich BuA 2/2007, insbesondere Punkt 5.3.) aus dem Bereich der indirekten Fiskalität gegenüber Mitgliedstaaten der EU die Rechtshilfe. Nachdem Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen in Hinkunft in einem weiteren Umfang als bisher geleistet werden soll, kann der bisherige Abs. 1a des Art. 51 gänzlich entfallen, ist doch dieser durch die nunmehr vorgeschlagenen Gesetzesbestimmungen zur Gänze abgedeckt. Jedoch ist es erforderlich, Abs. 1a des Art. 51 solange in Geltung zu belassen, bis die neuen, die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen in einem weiteren Umfang zulassenden Bestimmungen des RHG tatsächlich anwendbar sind. Andernfalls würde eine Lücke entstehen: Abs. 1a des Art. 51 wäre (zufolge Aufhebung) nicht mehr anwendbar und die neu anwendbaren Bestimmungen würden sich erst auf die in der Zukunft liegenden Zeiträume beziehen (Stichwort: Wirkungsfrist). Daher ist eine besondere Übergangsbestimmung (Artikel II Abs. 2) vorzusehen, die das bisherige Recht insoweit weiterhin für anwendbar erklärt.

Zu Art. 51 Abs. 3 (neu)

Voraussetzung für eine effektive Gewährung von Rechtshilfe (auch) in Fiskalstrafsachen ist es, dass entsprechende Zwangsmittel angeordnet werden können. Im Rechtshilfeverfahren ist gemäss Art. 9 RHG subsidiär die Strafprozessordnung anzuwenden. Nach § 322 Ziff. 4 StPO ist die Durchsuchung von Papieren dritter Personen und die Beschlagnahme von Briefen bei Vergehen, die nur mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis 6 Monaten bedroht sind, unzulässig. So könnten

keine Hausdurchsuchungen bei Dritten (z.B. Finanzintermediären) durchgeführt werden und auch Bankauskünfte (§ 98a StPO iVm Art. 9 Abs. 1 RHG) wären unzulässig. Allerdings sollen nur besondere Untersuchungsmassnahmen nach den §§ 92-95, 96, 98 und 98a sowie 113-114²² StPO zulässig sein. Die §§ 92-95 StPO behandeln die Haus- und Personendurchsuchung. § 96 regelt die Beschlagnahme und § 98 die Durchsuchung und Beschlagnahme von Papieren. § 98a regelt die Auskunftspflicht von Banken und Wertpapierfirmen. Die §§ 113 und 114 StPO schliesslich betreffen Zwangsmittel gegen Zeugen. Viele andere besondere Untersuchungsmassnahmen wie die Überwachung einer elektronischen Kommunikation, eine körperliche Untersuchung oder Observation, verdeckte Ermittlung und Scheingeschäft im Sinne der neuen §§ 104a, b und c StPO sind bei der Fiskalrechtshilfe nicht zulässig.

Zu Art. 51 Abs. 4 RHG (neu)

Grundsätzlich regelt Art. 1 RHG das Verhältnis zwischen dem RHG und zwischenstaatlichen Vereinbarungen, d.h. die Bestimmungen des Gesetzes finden nur insoweit Anwendung, als in bestehenden zwischenstaatlichen Vereinbarungen nichts anderes bestimmt ist.

Das Rechtshilfegesetz beruht auf österreichischer Rezeptionsvorlage (dort: Auslieferungs- und Rechtshilfegesetz ARHG). Nach der österreichischen Literatur²³ kommt das (A)RHG nur zur Anwendung, wenn in zwischenstaatlichen Vereinbarungen nichts anderes bestimmt ist. Dieser Anwendungsvorrang der zwischenstaatlichen Vereinbarung bedeutet aber, dass selbst dort, wo das (A)RHG etwa die Auslieferung und Rechtshilfe in einem weiteren Mass für zulässig erklärt, als die anzuwendende zwischenstaatliche Vereinbarung, die engeren Bestimmungen aus Letzterer zur Anwendung kommen. Im Gegensatz dazu geht die Rechtspre-

²² In der Fassung LGBl. 2012 Nr. 26.

²³ Martetschläger im Wiener Kommentar StGB² ARHG § 1 RN 1 und 4.

chung zum schweizerischen IRSG davon aus, dass, wenn ein Staatsvertrag bestimmte Rechtshilfemassnahmen nicht vorsieht, die für die Rechtshilfegewährung günstigere Vorschrift Anwendung zu finden hat²⁴. Um das Verhältnis zwischen der Möglichkeit zur Gewährung der kleinen Rechtshilfe wegen fiskalisch strafbaren Handlungen gemäss RHG und internationalen Verträgen klarzustellen, soll ein neuer Art. 51 Abs. 4 RHG stipuliert werden. Mit der Ergänzung wird klar gestellt, dass die Regelungen von Art. 51 Abs. 1 und 3 RHG einschränkenderen bilateralen oder multilateralen Verträgen im Rechtshilfebereich (betreffend die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen) vorgehen.

Zu Art. 56a RHG (neu)

Im neuen Art. 56a RHG sieht die Regierung den Einbezug der Steuerverwaltung in das Fiskalrechtshilfeverfahren vor. Gemäss Art. 4 des Steueramtshilfegesetzes (SteAHG) ist die Steuerverwaltung die zuständige Behörde für internationale Amtshilfeanfragen, welche gemäss den abgeschlossenen DBA oder TIEA an Liechtenstein gerichtet werden. Mit der Ausdehnung der Rechtshilfe auch auf das Fiskalstrafrecht ist es im Sinne einer homogenen Rechtsanwendung sinnvoll, die Steuerverwaltung in den Rechtshilfeprozess einzubeziehen. Dies ist bei der Bewertung, respektive der Abgrenzung von Steuerbetrug zu Steuerhinterziehung sowie bei der Beurteilung des zeitlichen und sachlichen Geltungsbereiches bedeutsam. Die liechtensteinischen Verfahrensvorschriften kennen mehrfach die Einbeziehung anderer Amtsstellen oder Behörden, denen die Gelegenheit zur Abgabe von Stellungnahmen / Gutachten eingeräumt ist. So können die Gerichte nach Art. 62 GOG den EFTA-Gerichtshof um Erstattung eines Gutachtens ersuchen, es gibt die Staatsanwaltschaft über Anfrage des Gerichtes Erklärungen ab (§ 20 Abs. 3 StPO), es erstatten Land- und Obergericht im Gnadenverfahren Gut-

²⁴ Bundesamt für Justiz, Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, 9. Auflage, S. 13.

achten (§ 256 Abs. 1 StPO) und es kann in Zivil- und Strafverfahren fremdes Recht durch Auskünfte der Regierung und Einholung von Sachverständigengutachten ermittelt werden (§ 271 Abs. 2 ZPO und Art. 4 Abs. 1 IPRG; § 271 ZPO und damit Art. 4 Abs. 1 IPRG sind nach der Rechtsprechung analog auch im Strafverfahren anzuwenden²⁵). Es erscheint sachgerecht, in Rechtshilfeverfahren, die fiskalische strafbare Handlungen betreffen, jeweils eine Stellungnahme der Steuerverwaltung einzuholen. Der Zeitpunkt der Einholung einer Stellungnahme obliegt der Entscheidung des Gerichtes. In der Regel wird die Stellungnahme nach Einlangung des Gesuches und vor Durchführung der erbetenen Rechtshilfe einzuholen sein. Insbesondere bei Gefahr im Verzug kann die Einholung aber auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Zugleich kann das Gericht, insbesondere bei komplexen Sachverhalten, in einem späteren Stadium die Steuerverwaltung um eine weitere Stellungnahme ersuchen. Eine Bindung der Gerichte an eine derartige Stellungnahme wurde bewusst nicht in das Gesetz aufgenommen, weil dies nicht verfassungskonform wäre²⁶.

Zu Abschnitt II Absatz 1

In Abschnitt II Absatz 1 wird geregelt, dass die kleine Rechtshilfe erst ab einem bestimmten Stichtag in Bezug auf ein bestimmtes Steuerjahr oder Veranlagungszeitraum möglich ist. Es wurde bewusst ein Stichtag gewählt, da sich dieser einfacher bestimmen lässt, als wenn auf den Tatzeitpunkt abgestellt werden müsste. Zudem schafft diese Regelung Rechtssicherheit für den Rechtsunterworfenen. Es sollen nur solche Rechtshilfegesuche möglich sein, welche Anfragen in Bezug auf die Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume ab 1. Januar 2016 enthalten.

²⁵ öOGH RIS Justiz RS0040039.

²⁶ StGH 2010/80 = LGBl. 2010 Nr. 450.

Zu Abschnitt II Absatz 2

Nachdem Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen künftig in einem weiteren Umfang als bisher geleistet werden soll, kann der bisherige Abs. 1a des Art. 51 gänzlich entfallen (siehe oben), ist doch dieser durch die nunmehr vorgeschlagenen Gesetzesbestimmungen zur Gänze abgedeckt. Jedoch ist es erforderlich, Abs. 1a des Art. 51 solange in Geltung zu belassen, bis die neuen, die Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen in einem weiteren Umfang zulassenden Bestimmungen des RHG tatsächlich anwendbar sind. Andernfalls würde eine Lücke entstehen: Abs. 1a des Art. 51 wäre (zufolge Aufhebung) nicht mehr anwendbar und die neu anwendbaren Bestimmungen würden sich erst auf in der Zukunft liegende Zeiträume beziehen (Stichwort: Wirkungsfrist).

Im Übrigen wird zu dieser Übergangsbestimmung auf die obigen Ausführungen zur Aufhebung von Art. 51 Abs. 1a RHG verwiesen.

5. **REGIERUNGSVORLAGE**

Gesetz

vom...

über die Abänderung des Rechtshilfegesetz

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

I.

Abänderung bisherigen Rechts

Das Gesetz vom 15. September 2000 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz; RHG), LGBI. 2000 Nr. 215, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 51 Abs. 1 Ziff. 1 und 3, sowie Abs. 1a, 3 und 4

- 1) Die Leistung der Rechtshilfe ist insoweit unzulässig, als
1. die dem Ersuchen zugrunde liegende Handlung entweder nach liechtensteinischem Recht nicht mit gerichtlicher Strafe bedroht ist oder nach den Art. 14 und 15 Ziff. 1 nicht der Auslieferung unterliegt,
 3. entweder die materiellen Voraussetzungen für die Vornahme bestimmter Untersuchungshandlungen nach dem IX. Hauptstück der Strafprozessord-

nung nicht vorliegen oder die Leistung der Rechtshilfe die Verletzung einer nach den liechtensteinischen Rechtsvorschriften auch den Strafgerichten gegenüber (§ 8 Abs. 2 StPO) zu wahrenen Geheimhaltungspflicht zur Folge hätte.

1a) Aufgehoben

3) Liegt einem Ersuchen eine fiskalisch strafbare Handlung zugrunde, für die die Leistung von Rechtshilfe gemäss Abs. 1 zulässig ist, darf eine Massnahme nach den §§ 92 bis 95, 96, 98 98a, 113 oder 114 StPO auch angeordnet werden, wenn die Tat nach liechtensteinischem Recht mit einer sechs Monate nicht übersteigenden Freiheitsstrafe bedroht ist.

4) Die Leistung von Rechtshilfe nach Abs. 1 und 3 wegen fiskalisch strafbarer Handlungen, ist auch dann zulässig, wenn in vor dem 1. Januar 2016 in Kraft getretenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen über die Rechtshilfe etwas anderes bestimmt ist.

Art. 56a

Stellungnahme der Steuerverwaltung

Ein Rechtshilfeersuchen, das sich auf eine fiskalische strafbare Handlung bezieht, ist vom Landgericht der Steuerverwaltung zur Stellungnahme zu übermitteln.

II.

Übergangsbestimmungen

1) Die Leistung der Rechtshilfe wegen fiskalisch strafbarer Handlungen nach Art. 15 Ziff. 2 ist nur für Ersuchen zulässig, die am Tag oder nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes gestellt werden, jedoch nur in Bezug auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen.

2) Art. 51 Abs. 1a des bisherigen Rechts findet weiterhin auf Rechtshilfeersuchen Anwendung, die sich auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume beziehen, die vor dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes liegen.

III.

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt unter Vorbehalt des ungenutzten Ablaufs der Referendumsfrist am 1. Januar 2016 in Kraft.