
Blickpunkt Liechtenstein

StGH-Entscheidung zu «fishing expeditions»

Überblick

In einem am 3. September 2012 entschiedenen Verfahren (StGH 2012/106¹) lehnte der Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein die Leistung von Amtshilfe an eine deutsche Steuerbehörde als unzulässige Beweisausforschung («fishing expedition») ab. Der Entscheid wurde dahingehend begründet, dass die Kenntnis eines konkreten Stiftungsnamens sowie des Namens einer bereits verstorbenen deutschen Stifterin nicht ausreiche, um an Informationen von anderen, bis jetzt noch unbekanntem Begünstigten, die in Deutschland möglicherweise ebenfalls steuerpflichtig sein könnten, zu gelangen.

Sachverhalt

Eine von mehreren Zweitbegünstigten hatte in Deutschland im März 2011 die von einer liechtensteinischen Stiftung erhaltene Ausschüttung im Zuge einer Erbschaftssteuererklärung als «Vermächtniszahlung» von der verstorbenen deutschen Stifterin und gleichzeitig Erstbegünstigten der Stiftung deklariert. Der entsprechenden Steuererklärung waren Kopien der Statuten und des Begünstigungsreglements der Stiftung



Johannes Gasser

Dr. iur. LL.M., Advokaturbüro Dr. Batliner & Dr. Gasser, Vaduz



Wolfgang Maute

Dr. iur. HSG, dipl. Steuerexperte,
First Tax AG, Vaduz

beigefügt. Mit Ausnahme des Namens der betreffenden Zweitbegünstigten waren auf diesen Dokumenten allerdings sämtliche Namen und Hinweise auf andere Begünstigte anonymisiert bzw. geschwärzt geworden.

Im August 2011 richtet das Bundeszentralamt für Steuern in Bonn ein Amtshilfeersuchen hinsichtlich der bereits verstorbenen Stifterin an die liechtensteinische Steuerverwaltung. Diese übermittelte darauf hin, mit Zustimmung der Stiftung, zunächst einige für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in Bezug auf die Einkommenssteuer 2010 der verstorbenen Stifterin sowie der Erbschaftssteuerfestsetzung notwendigen Stiftungsdokumente (z. B. Statuten, Vermögensverzeichnisse) an die ersuchende Steuerbehörde. Im ebenfalls übermittelten Begünstigungsreglement wurden mit Ausnahme

des Namens der Stifterin allerdings alle übrigen Namen erneut geschwärzt.

Die ersuchende Behörde in Bonn reagierte auf diese Art der Erledigung im Dezember 2011 mittels eines Ergänzungersuchens. Darin wurde insbesondere um die zusätzliche Beantwortung der folgenden Fragen gebeten:

«Sollten die Personen, die in Ihrem Antwortschreiben geschwärzt wurden, in Deutschland ansässige Personen sein, bitte ich um Angabe, wer (Name und bekannte Anschrift) die weiteren Begünstigten/Nachbegünstigten und/oder Anfallsberechtigten der Stiftung sind, da dies für deren Besteuerung in Deutschland von Bedeutung wäre. Vorzugsweise bittet die inländische Steuerbehörde die erbetenen Auskünfte in Form des vollständigen (nicht anonymisierten) Reglements der Stiftung zur Verfügung zu stellen.»

Zentrale Rechtsfrage

Auf Basis des geschilderten Sachverhalts stellt sich die zentrale Rechtsfrage, ob das vom Bundeszentralamt in Bonn gestellte Ergänzungersuchen gemäss den zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des deutsch/liechtensteinischen TIEA (nachfolgend «TIEA-DE») hinsichtlich der Identität des von der Anfrage betroffenen Personenkreises ausreichend bestimmt abgefasst worden ist oder ob allenfalls eine unerlaubte Beweisausforschung («fishing expedition») im Sinne des ebenfalls zur Anwendung gelangenden Liechtensteiner Steueramtshilfegesetzes (nachfolgend «SteAHG») vorliegt.

Entscheidungen der ordentlichen Instanzen

Die Liechtensteinische Steuerverwaltung und der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsmittelinstanz entschieden einhellig, dass eine entsprechende Informationspreisgabe an Deutschland legitim sei und keine «fishing expedition» vorliege.

Inhalt der Beschwerde an den StGH

In ihrer an den StGH gerichteten Individualbeschwerde erachtete sich die betreffende Stiftung als Beschwerdeführerin in diversen verfassungsmässigen und durch die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) geschützten Grundrechten beschwert. Unter anderem brachte sie vor, in ihrem Grundrecht auf Wahrung der Privat- und Geheimnissphäre verletzt zu sein.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass im Verhältnis zu Deutschland, sowohl gestützt auf Bestimmungen im TIEA-DE als auch im SteAHG, die gesetzliche Anforderung bestehe, dass Amtshilfeersuchen insbesondere auch die Identität jener Person zu enthalten haben, gegen die ermittelt werde². Diese Identität müsse der ersuchenden Behörde bereits vorab bekannt sein. Im Protokoll zum TIEA-DE werde diesbezüglich zwar ausgeführt, dass «zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung in Ausnahmefällen nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt³». Die im konkreten Fall von der ersuchenden Behörde im Ergänzungersuchen aufgestellte, blosser Vermutung, wonach sich unter den Begünstigten der Stiftung möglicherweise noch andere in Deutschland ansässige Personen befinden, die – gleich der Stifterin – ihre dortige Steuerpflicht ebenfalls verletzt haben könnten, sei aber diesbezüglich sicherlich nicht ausreichend. Das deutsche Ergänzungersuchen entspreche folglich auch nicht dem gemäss dem TIEA-DE erforderlichen Detaillierungsgrad, sondern es liege vielmehr eine

¹ Veröffentlicht im Mitgliederbereich auf der Homepage der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung.

² Vgl. Art. 5 Abs. 5 lit. a TIEA-DE und Art. 7 Abs. 2 lit. a SteAHG.

³ Vgl. Ziff 2 des Protokolls zum TIEA-DE.

unerlaubte «fishing expedition» im Sinne des auf diesen Sachverhalt ebenfalls anzuwendenden SteAHG vor.

Entscheidung des StGH

Der StGH gab der von der Stiftung erhobenen Individualbeschwerde Folge und stellte fest, dass das deutsche Amtshilfeergänzungsersuchen – entgegen der von den Unterinstanzen vertretenen Rechtsansicht – sehr wohl als unerlaubte Beweisausforschung zu qualifizieren ist. In der Entscheidungsbegründung führte der StGH zunächst aus, dass solche «fishing expeditions» jedenfalls einen unverhältnismässigen und ungerechtfertigten Eingriff in die verfassungsmässig geschützte Privat- und Geheimnissphäre darstellen.

Eine «fishing expedition» in einem Steueramtshilfeersuchen liege immer dann vor, wenn dieses weder bestimmte Personen noch andere bestimmte Anhaltspunkte nenne, die eine Identifizierung der betroffenen Personen erlauben.

Entgegen der vom Verwaltungsgerichtshof zuvor vertretenen Rechtsansicht sei die Kenntnis des Namens einer Stiftung nicht mit der – für die Identifizierung der betroffenen Personen als hinreichend erachteten – Kenntnis einer Bankkontonummer gleichzustellen. Während es bei einem Bankkonto immer einen oder mehrere eindeutig bestimmbare Inhaber mit zuordenbarer Bankkontonummer gebe, könne die Begünstigung einer Stiftung sowohl personell als auch inhaltlich in jede Richtung ausgestaltet sein (Begünstigungsberechtigter, Anwartschaftsberechtigter, Ermessensbegünstigter etc.). Die blosses Vermutung, dass Personen, die im ersuchenden Staat wohnhaft und steuerpflichtig sein könnten, Begünstigte einer dem ersuchenden Staat namentlich bekannten Stiftung sein könnten, stelle deshalb – im Gegensatz zur Kenntnis einer Bankkontonummer – weder ein personenbezogenes Merkmal noch einen anderen Anhaltspunkt dar, um namentlich unbekannt Personen im Sinne des TIEA-DE oder

des OECD-Musterabkommens⁴ ausreichend zu identifizieren.

Ein Amtshilfeersuchen setzt nach Rechtsansicht des StGH ferner ein im ersuchenden Staat bereits anhängiges Verfahren oder zumindest dort laufende Ermittlungshandlungen voraus. Auch daran mangle es. Im vorliegenden Fall werde von der deutschen Steuerbehörde nämlich versucht, aufgrund der Kenntnis eines Stiftungsnamens sowie des Namens der bereits verstorbenen Stifterin an weitere Informationen über nicht hinreichend bestimmte Personen zu gelangen, um die Einleitung eines solchen Verfahrens oder derartiger Ermittlungshandlungen allenfalls erst einleiten zu können.

Fazit

Der StGH hat in der vorliegenden Entscheidung durch nähere Interpretation des bisher unklaren Rechtsbegriffs der «fishing expedition» einen wichtigen Beitrag zur Erhöhung der Rechtssicherheit bei Steueramtshilfeverfahren im Bereich der für Liechtenstein so bedeutsamen rechtlich verselbständigten Zweckvermögen (Stiftungen etc.) geleistet. In diesem Zusammenhang hat der StGH auch dem besonderen Spezifikum der Eigentümerlosigkeit von solchen Vermögensmassen durch Darstellung der rechtlich bestehenden Unterschiede zu einem Bankkonto Rechnung getragen. Die Entscheidung ist überdies ein klares Zeichen in Richtung der Verhinderung einer weiteren Aushöhlung der im Inland im Verfassungsrang geschützten Geheim- und Privatsphäre.

Es bleibt zu hoffen, dass im Rahmen der sich aktuell in inländischer Diskussion befindlichen Zulassung von «Gruppenanfragen» im Bereich von Steueramtshilfeverfahren die Besonderheiten in der Ausgestaltung von liechtensteinischen Rechtsträgern ebenso sorgsame Berücksichtigung finden, sodass der Schutz der entsprechenden Geheimnis- und Privatsphäre zumindest im Kern gewahrt bleibt.

Hinweise zur Schweiz

Gruppenanfragen und die Abgrenzung zur unerlaubten Beweisausforschung sowie die Frage der Rückwirkung werden wohl auch die Schweizer Gerichte beschäftigen. Dem Entscheid ist aus Schweizer Sicht zuzustimmen, findet sich doch in den Zusatzprotokollen zu den Doppelbesteuerungsabkommen jeweils die Bemerkung, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne dem Vertragsstaat zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Cavelti folgert zu Recht, dass Informationen dann auszutauschen sind, wenn eine eindeutige Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen möglich ist und nicht dazu führt, durch flächendeckende, unspezifische Anfragen Daten von beliebigen Steuerpflichtigen zu erhalten; an dieser eindeutigen Identifikation ändern im Grundsatz auch die neu vorgesehenen Gruppenanfragen nichts⁵.

Betreffend zeitlicher Wirkung ist festzustellen, dass jeweils nur die Fassung massgeblich sein kann, welche im Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens gilt. Spätere Änderungen können nicht herangezogen werden, wenn dies nicht dem Willen der Vertragsparteien entspricht⁶. Der Vertragswille kann auch nicht durch einseitige Äusserungen einer Exekutive wesentlich geändert werden, ist doch die Legislative zum Abschluss bzw. für die Genehmigung von Doppelbesteuerungsabkommen zuständig. Hinzu kommt, dass die Legislative mit der Verabschiedung des Steueramtshilfegesetzes betreffend Gruppenanfragen eine eindeutige Meinungsäusserung kundtat und somit eine Geltungswirkung ab der Inkraftsetzung eintritt.

⁴ Vgl. update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary vom 17. Juli 2012 in Ziff. II., Paragraph 5.1.

⁵ Vgl. Ulrich Cavelti, OECD-Gruppenanfragen wahren Rechtsschutz, in NZZ vom 1.12.2012, S. 37.

⁶ Vgl. Thomas Koblenzer, Auslegung von Art. 27 DBA-Schweiz im Lichte des geänderten OECD-Musterkommentars zu Art. 26 OECD-MA, in IStR 22/1012, S. 872.