

# Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht

Prof. Dr. Katharina Beckmann	Therapeutische Wirkung der E-Zigarette – zugl. Anm. zu AG Frankfurt a.M., Urt. v. 11.10.2012 – 943 Ds 8940 Js 253036/11	121
Dr. Bernhard Böhm		
Prof. Dr. Gerhard Dannecker	<i>M. Rübenstahl/B. Boerger</i>	
Dr. Jürgen P. Graf	Der Foreign Corrupt Practices Act der USA (Teil 3)	124
Dr. Gina Greeve	<i>N. Madauß</i>	
Anke Hadamitzky	Vermögensabschöpfung im Steuerstrafverfahren	
Dr. Jörg Horney	Verhältnis von StPO-Arrest und AO-Arrest	128
Prof. Dr. Markus Jäger	<i>N. Madauß</i>	
Thomas C. Knierim	Der nicht gerechtfertigte Steuervorteil durch einen (Verlust) Feststellungsbescheid und dessen Bewertung im Rahmen der Strafzumessung	131
Prof. Dr. Andreas Mosbacher	<i>C. Höll</i>	
Dr. Klaus Moosmayer	Verständigung in Strafverfahren	134
Prof. Dr. Tido Park	Arzneimittelleigenschaft der E-Zigaretten	
Prof. Dr. Andreas Ransiek, LL.M.	AG Frankfurt a.M., Urt. v. 11.10.2012 – 943 Ds 8940 Js 253036/11	135
Prof. Dr. Thomas Rönnau	Täterschaft bei wettbewerbsbeschränkenden Absprachen	
Stefan Rolletschke	BGH, Urt. v. 22.5.2012 – VII R 50/11 (m. Anm. Greeve)	139
Kai Sackreuther	Auskunftsersuchen und Fishing Expedition	
Prof. Dr. Christian Schröder	StGH, Urt. v. 3.9.2012 – StGH 2012/106	
Prof. Dr. Jürgen Taschke	(m. Anm. Wolf)	143
	Durchsuchung bei zeugnisverweigerungsberechtigtem Dritten; Verhältnis Beschlagnahme/Herausgabeverlangen	
	LG Saarbrücken, Beschl. v. 12.3.2013 – 2 Qs 15/13	
	(m. Anm. Kirsch)	153
	Täterschaft und Strafzumessung bei Hinterziehung von Umsatzsteuer	
	LG Essen, Urt. v. 31.1.2012 – 21 KLS-303	
	Js 101/11-11/11 (m. Anm. Gehm)	156



C.H. BECK

## 4/2013

Seiten 121–160, 15. April 2013



(tauglichen) Täterschaft Außenstehender, die kein Angebot abgeben, ist durch den Wortlaut des § 298 StGB vorgegeben.

Vor allem vor dem Hintergrund des über § 298 StGB geschützten offenen Rechtsgutes „Wettbewerb“ wird die Entscheidung jedenfalls Anlass geben, über die hier behandelten Kernfragen hinaus nach wie vor strittige und noch ungeklärte Fragen weiterhin eingehend zu betrachten. Dies betrifft – in Anlehnung an den hier vorliegenden Sachverhalt – nicht nur Einzelaspekte der (tauglichen) Täterschaft, sondern beispielsweise auch solche zum Anwendungsbereich des § 298 StGB auf private Vergaben sowie offene Fragen zur tätigen Reue in § 298 Abs. 3 StGB. Nach wie vor bestehen insoweit zahlreiche Probleme mit Blick vor allem auf die Reichweite des § 298 StGB, die nicht nur kartellrechtsakzessorischer Natur sind, sondern grundlegend die Bestimmung des zu schützenden Rechtsgutes des § 298 StGB betreffen, mithin die Strafwürdigkeitselemente, die eine Rechtsgutbeeinträchtigung – über den Unrechtsgehalt einer (Kartell) Ordnungswidrigkeit hinaus – als eigenständige Straftat nach § 298 StGB rechtfertigen. ■

### Ablehnung internationaler Amtshilfe in Steuersachen wegen unerlaubter Beweisausforschung (sog. Fishing Expedition)

Art. 32 LV (Verfassung des Fürstentums Liechtenstein), Art. 7 Abs. 2 SteAHG (Steueramtshilfegesetz), Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D

Die Angabe des Namens einer liechtensteinischen Stiftung sowie des Namens der bereits verstorbenen deutschen Stifterin in einem Amtshilfeersuchen stellt eine unerlaubte Beweisausforschung (Fishing Expedition) dar.

*StGH, Ur. v. 3.9.2012 – StGH 2012/106*

### Zum Sachverhalt

Der liechtensteinische Staatsgerichtshof (StGH) hat mit seiner Entscheidung vom 3.9.2012, *StGH 2012/106*, der Individualbeschwerde der H-Stiftung (Beschwerdeführerin) Folge gegeben und ausgesprochen, dass die Beschwerdeführerin durch das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein vom 21.6.2012, VG 2012/063, in ihren verfassungsmässig und durch die EMRK gewährleisteten Rechten verletzt ist.

1. Am 23.8.2011 richtete das Bundeszentralamt für Steuern, Bonn, Deutschland (im Folgenden: Bundeszentralamt) ein Amtshilfeersuchen an die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein (im Folgenden: Steuerverwaltung) betreffend 1) E.E. 2) H-Stiftung, Vaduz (Beschwerdeführerin). Das Bundeszentralamt begründete sein Ersuchen damit, der Steuerfahndungsstelle-M. sei durch die zuständige Erbschaftsteuerstelle des Finanzamtes M. ein Vorgang zur weiteren Prüfung zugeleitet worden, welcher Grund zu der Annahme gebe, dass durch die am 26.2.2010 verstorbene E. E. die Beschwerdeführerin im Jahr 2006 errichtet und bis zu ihrem Tod unterhalten worden sei. Die Erkenntnisse resultierten im Wesentlichen aus einer am 8.5.2011 beim Finanzamt M., in der durch eine dritte Vermächtnisnehmerin eine Auszahlung der Beschwerde-

führerin erbchaftssteuerlich als Vermächtniszahlung der E. E. erklärt worden sei. Den Steuerunterlagen seien Statuten und Reglement der Beschwerdeführerin beigelegt gewesen, wobei – mit Ausnahme des Namens der genannten Vermächtnisnehmerin – alle Hinweise auf Erstbegünstigte/Begünstigte und Anfallsberechtigte anonymisiert bzw. geschwärzt gewesen seien. Aufgrund der umfangreichen Schwärzungen sei jedoch nicht auszuschliessen, dass der eigentliche Personenkreis der Erben und/oder Begünstigten der Beschwerdeführerin wesentlich mehr Personen als bisher bekannt umfassen würde. Die Steuerakten der verstorbenen E. E. wiesen diesbezüglich keinerlei Hinweise auf ausländisches Stiftungsvermögen auf.

Das Bundeszentralamt hielt fest, die Auskünfte seien zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in Bezug auf die Einkommensteuer 2010 der E. E. sowie der Erbschaftsteuerfestsetzung 2010 auf Seiten der Begünstigten, Erben und sonstigen Vermächtnisnehmer notwendig.

2. Die Steuerverwaltung übermittelte, nachdem die Vertreterin der Beschwerdeführerin zugestimmt hatte, im vereinfachten Verfahren gemäss Art. 20 des Gesetzes vom 30.6.2010 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz; SteAHG; LR 353; LGBl. 2010 Nr. 246) die Statuten der Beschwerdeführerin, das Beistatut Nr. 1, das Formular A (alle vom 19.4.2006) und die Gesamtvermögenssicht per 28.2.2010 am 24.10.2011 ungeschwärzt dem Bundeszentralamt. Im ebenfalls übermittelten Reglement der Beschwerdeführerin vom 19.4.2006 wurden mit Ausnahme von E. E. alle übrigen Namen unkenntlich gemacht, da sich das Ersuchen lediglich auf E.E. bezog.

3. Mit Schreiben vom 23.12.2011 richtete das Bundeszentralamt ein Ergänzungsersuchen folgenden Inhaltes an die Steuerverwaltung:

„[...] 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 H-Stiftung/Vaduz 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 H-Stiftung zur Verfügung zu stellen [...]. Das Ersuchen entspricht deutschem Recht und Verwaltungspraxis und steht im Einklang mit dem ihm zugrunde liegenden Abkommen. Die erbetenen Informationen konnten unter vergleichbaren Umständen nach deutschem Recht und im üblichen Rahmen der deutschen Verwaltungspraxis eingeholt werden.

Die Inanspruchnahme der Amtshilfe ist erforderlich, da sämtliche zur Verfügung stehenden inländischen Massnahmen zur Einholung der Informationen ausgeschöpft wurden. [...]“

4. Die Vertreter der Beschwerdeführerin [...] gaben [...] bekannt, dass sie die Zustimmung zur Übermittlung der mit diesem Ergänzungsersuchen vom 23.12.2011 erbetenen Informationen im vereinfachten Verfahren verweigerten.

4.1 Daher entschied die Steuerverwaltung mit Schlussverfügung vom 2.5.2012 wie folgt:

1. Die Steuerverwaltung leistet dem Bundeszentralamt für Steuern, Bonn, Deutschland Amtshilfe aufgrund des Ersuchens vom 23.12.2011 betreffend 1) E. E. geb. am [...] und 2) H-Stiftung, Vaduz.

2. Die Steuerverwaltung übermittelt dem Bundeszentralamt für Steuern, Bonn, Deutschland folgende Auskünfte und Unterlagen:

2.1 Reglement der H-Stiftung, Vaduz, vom 19.4.2006.

2.2 Auf diesem Dokument werden unter Art. 3 sämtliche Angaben zu den Punkten 1 – 4 sowie 7 – 8 geschwärzt:

Auf diesem Dokument wird unter Art. 9 der Name des Begünstigten samt Adresse unkenntlich gemacht.

[...].

4.2 Die Verfügung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Gemäss Art. 2 SteAHG, welches der Durchführung des Abkommens zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen, abgeschlossen in Vaduz am 2.9.2009 (LGBl. 2010 Nr. 289, LR 0.351.910.34; im Folgenden: TIEADE) diene, würden jene Auskünfte übermittelt, die nach der Gesetzgebung erhältlich und für die Anwendung und Vollstreckung der jeweiligen innerstaatlichen gesetzlichen Vorschriften betreffend die unter das Abkommen bzw. Gesetz fallenden Steuern voraussichtlich erheblich seien.

Sowohl Art. 5 Abs. 5 lit. a TIEA-DE als auch Art. 7 Abs. 2 lit. a SteAHG setzen voraus, dass ein Amtshilfeersuchen die Identität jener Person zu enthalten habe, der die Ermittlung oder Untersuchung gelte. Damit solle unspezifizierten Sammelersuchen, so genannten „Fishing Expeditions“, entgegengewirkt werden, da der ersuchenden Behörde die Identität der Person bereits bekannt sein müsse.

Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die Offenlegung der Identität des Steuerpflichtigen mit der Nennung des Namens verbunden sein müsse. Im Protokoll zum TIEA-DE werde unter Punkt 2 jedoch ausgeführt, dass „zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt“. Dazu werde im Bericht und Antrag der Regierung zum TIEA-DE, Nr. 27/2010, auf den Seiten 21 bis 22 präzisiert, dass diese Bestimmung einer der strittigsten Punkte der Vertragsverhandlungen gewesen sei, da Deutschland ursprünglich die Zulässigkeit von Mehrfachersuchen/Sammelersuchen gefordert habe. Die Protokollbestimmung stelle ein gewisses Entgegenkommen an den deutschen Verhandlungspartner dar, ohne dass durch diese Bestimmung allerdings vom OECD-Standard abgewichen würde.

Zu prüfen sei nun, ob mit der Vermutung des Bundeszentralamts, weitere in Deutschland ansässige Personen finden sich unter den Erben und/oder Begünstigten der Beschwerdeführerin, dem Erfordernis der Bestimmbarkeit des Steuerpflichtigen genüge getan sei. Der ersuchenden Behörde seien die deutsche Stifterin E. H. (recte: E. E.) und eine in Deutschland ansässige Vermächtnisnehmerin über deren Selbstdeklaration namentlich bekannt. Bekannt sei aufgrund der durch die Selbstdeklaration erhaltenen Stiftungsdokumente auch, dass die deutsche Stifterin ihr Vermögen über die Stiftungsstruktur an mehrere Erben

und oder Vermächtnisnehmer verteilt habe und dass noch mehr Begünstigte bestünden als nur die besagte Vermächtnisnehmerin. Die Vermutung liege deshalb nahe, dass neben der deutschen Vermächtnisnehmerin noch weitere in Deutschland steuerpflichtige Erben/Vermächtnisnehmer bestünden. Damit würden genügend konkrete Anhaltspunkte vorliegen, um die Identität der Steuerpflichtigen trotz fehlender Namensnennung als bestimmt anzusehen. Die in Deutschland steuerpflichtigen Begünstigten seien im Sinne von Art. 5 Abs. 5 lit. a TIEA und Ziff. 2 des entsprechenden Protokolls genügend konkret bezeichnet.

5. Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. [...]

6. Mit Urte. v. 21.6.2012, *VGH* 2012/063, wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde der Beschwerdeführerin ab, bestätigte die angefochtene Schlussverfügung der Steuerverwaltung und verpflichtete die Beschwerdeführerin zur Zahlung der Verfahrenskosten. [...]

7. Gegen dieses Urteil des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.6.2012, *VGH* 2012/063, erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 11.7.2012 Individualbeschwerde an den Staatsgerichtshof wegen Verletzung verfassungsmässig und durch die EMRK gewährleistet Rechte, konkret wegen der Verletzung der Begründungspflicht, der Geheim- und Privatsphäre, des Legalitätsprinzips im Strafrecht bzw. Abgaberecht sowie des Willkürverbots. [...] Mit ihrer Individualbeschwerde beantragte die Beschwerdeführerin auch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

[...]

## Begründung

[...]

2.1

Es ist zunächst auf die Rüge der Verletzung des Art. 32 LV (Schutz der Geheim- und Privatsphäre) einzugehen.

2.2 Nach der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes stellen sowohl die Beschlagnahme als auch die Ausfolgung von Bankunterlagen klarerweise einen Eingriff in die Geheim- und Privatsphäre gemäss Art. 32 Abs. 1 LV dar (*StGH* 2008/37+88, Erw. 5.4 [im Internet abrufbar unter [www.stgh.li](http://www.stgh.li)]; vgl. auch *StGH* 1995/6, LES 2001, 63 [68, Erw. 3.1]; *StGH* 1995/8 LES 1997, 197 [201, Erw. 3.2]). Dies gilt gemäss der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes auch für entsprechende Zwangsmassnahmen im Amtshilfeverfahren wie im Beschwerdefall, in dem die Übermittlung von Dokumenten der Beschwerdeführerin an die ersuchende Behörde verfügt worden ist (vgl. *StGH* 2009/8, Erw. 4.2 [im Internet abrufbar unter [www.gerichtsentscheide.li](http://www.gerichtsentscheide.li)]; *StGH* 2009/9, Erw. 4.2; *StGH* 2009/24, Erw. 2.3 [im Internet abrufbar unter [www.gerichtsentscheide.li](http://www.gerichtsentscheide.li)]; *StGH* 2011/19, Erw. 4.1; *StGH* 2011/72, Erw. 4.1). Solche Grundrechtseingriffe sind nach der Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes nur zulässig, wenn sie den vom Staatsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung formulierten Grundrechtseingriffskriterien genügen. So ist eine gesetzliche Grundlage erforderlich; der Eingriff muss im öffentlichen Interesse erfolgen; er darf nicht unverhältnismässig sein und auch nicht den Kerngehalt des Grundrechts verletzen (*StGH* 2009/8, Erw. 4.2 [im

Internet abrufbar unter [www.gerichtsentscheide.li](http://www.gerichtsentscheide.li) und *StGH* 2009/9, Erw. 4.2, beide jeweils mit Verweis auf *StGH* 2005/50, LES 2007, 396 [407, Erw. 6]; *StGH* 2011/19, Erw. 4.1; *StGH* 2011/72, Erw. 4.1; siehe etwa auch für die Schweiz B-934/2011, Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes, Erw. 3 und B-1092/2009, Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 5.1.2010, Erw. 4 und Erw. 6.3.1, wonach die zwangsweise Erhebung und Bearbeitung personenbezogener Informationen [zB Bankdaten] gegen den ausdrücklichen Widerstand oder in Unkenntnis der davon Betroffenen Grundrechtseingriffe darstellen, die insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und damit das Recht auf Achtung der Privatsphäre gemäss Art. 13 Abs. 2 BV sowie Art. 8 EMRK und Art. 17 UNO-Pakt II tangieren).

2.3 Die Beschwerdeführerin macht hinsichtlich der Verletzung des Art. 32 LV insbesondere geltend, dass ein Amtshilfeersuchen dann abzulehnen sei, wenn eine unerlaubte Beweisausforschung, d. h. eine Fishing Expedition vorliege. In diesem Fall sei die Verhältnismässigkeit des Grundrechtseingriffs in die Privat- und Geheimsphäre einer Person nicht gegeben, sodass eine Grundrechtsverletzung - wie im gegenständlichen Fall - vorliege.

Den Anforderungen nach Art. 5 Abs. 5 TIEA-DE und Art. 7 Abs. 2 SteAHG werde das Ergänzungsersuchen des Bundeszentralamtes an die Steuerverwaltung nicht gerecht. Die Umschreibung der Personen, für die das Ergänzungsersuchen gelte, erfolge nur zu Zwecken der Beweisausforschung. Die Identität der betroffenen Personen werde im Ersuchen nicht genügend bestimmt genannt.

Das ursprüngliche Amtshilfeersuchen vom 23.8.2011 habe sich lediglich gegen E. E. und die Beschwerdeführerin gerichtet. Erst als das Bundeszentralamt offensichtlich festgestellt habe, dass im Reglement der Beschwerdeführerin vom 19.4.2006 noch weitere Personen als Begünstigte genannt worden seien, deren Identität jedoch zu Recht anonymisiert worden sei, sei ein Ergänzungsersuchen mit dem pauschalen Wunsch gefolgt, allfällige Namen und Anschriften von allenfalls in Deutschland ansässigen Begünstigten der Beschwerdeführerin bekannt zu geben, ohne auch nur ansatzweise darzulegen, dass diesbezügliche Steuerverfahren in Deutschland anhängig seien. Das Bundeszentralamt mutmasse in seinem Ergänzungsersuchen, dass Personen mit Wohnsitz in Deutschland Begünstigte der Beschwerdeführerin sein könnten. Auch dies sei ein klares Indiz, dass es sich beim gegenständlichen Ergänzungsersuchen um eine unzulässige Fishing Expedition handle.

Die Formulierung des Ergänzungsersuchens an die Steuerverwaltung genüge den Erfordernissen des Art. 5 Abs. 5 TIEA-DE bzw. Art. 7 SteAHG nicht. Die Identität der Person bzw. des einzelnen Steuerpflichtigen, der die Ermittlung oder Untersuchung gelte bzw. dessen steuer- oder steuerstrafrechtliche Verantwortung betroffen sei, werde gar nicht genannt bzw. erfülle insbesondere das Erfordernis der konkreten Bestimmbarkeit des Steuerpflichtigen nicht. Alle Informationen, mit welchen die Identität vorliegend konkretisiert werden könne, seien, dass diese Personen allenfalls in Deutschland ihren Wohnsitz hatten und allenfalls Begünstigte der Beschwerdeführerin sein könnten, ohne jedoch zu wissen, ob dies tatsächlich der Fall sei bzw. ob es überhaupt weitere Begünstigte der Beschwerdeführerin gebe und ob diese überhaupt ihren Wohnsitz in Deutschland hätten.

Die blosser Angabe des Stiftungsnamens in einem Steueramtshilfeersuchen erfülle das Erfordernis der ausreichenden Bestimmtheit der Identität der betroffenen Person nicht.

Auch gemäss Bericht und Antrag der Regierung betreffend die Schaffung des SteAHG (BuA Nr. 29/2010, S. 16 ff.) seien Fishing Expeditions unzulässig, da sie nur der Beweisausforschung dienen. In der Stellungnahme der Regierung Nr. 71/2010, Seite 12 ff., würden Beispiele für Fishing Expeditions genannt. Dort werde auch das Beispiel genannt, dass eine bloss vage Vermutung des Vorliegens eines Steuerdeliktes eine unzulässige Fishing Expedition darstelle, wenn sich also etwa die Begründung des ersuchenden Staates nur darauf beschränke, der betroffene Steuerpflichtige konnte bei einer Bank im Land der ersuchten Behörde undeclared Vermögenswerte haben. Wenn schon in diesem Beispiel, in dem die Identität des betroffenen Steuerpflichtigen bekannt sei, eine Fishing Expedition vorliege, müsse dies - wie im gegenständlichen Fall - umso mehr gelten, wenn der betroffene Steuerpflichtige bzw. seine konkrete Identität eben nicht bekannt sei, sondern lediglich der Name der Stiftung, deren Begünstigte mit Wohnsitz in Deutschland erfragt würden.

2.4 Der Verwaltungsgerichtshof begründet seine Entscheidung, weshalb im Beschwerdefall keine „Fishing Expedition“ vorliege, im Wesentlichen wie folgt:

Sowohl das TIEA-DE als auch das SteAHG verlangten, dass im Ersuchen die Identität derjenigen Person, über die Informationen verlangt würden, genannt sei. Abkommen und Gesetz schwiegen sich hingegen darüber aus, wie die Identität zu bestimmen sei. Die Nennung des Namens sei in beiden nicht verlangt (siehe Ziff. 1 sowie die eindeutige Aussage der Regierung zum Steueramtshilfegesetz-USA, in: BuA Nr. 40/2009, S. 32).

Was das SteAHG anbelange, sei zudem zu berücksichtigen, dass die von Art. 7 Abs. 2 abweichenden Bestimmungen in einem TIEA vorbehalten blieben. Das SteAHG sei demnach im Lichte des TIEA-DE auszulegen, sodass die entsprechenden Materialien beizuziehen seien.

Nach Auffassung der Regierung seien „Fishing Expeditions“ für Amtshilfeersuchen nach dem SteAHG verboten (BuA Nr. 29/2010, S. 16). Allerdings halte sie auch fest, dass die Bestimmungen in Art. 7 Abs. 2 SteAHG nicht dahingehend interpretiert werden dürften, dass damit ein wirksamer Informationsaustausch verhindert würde (BuA Nr. 29/2010, S. 16). Hier schliesse sie sich dem Kommentar der OECD zu den so genannten Tax Exchange Information Agreements (TIEA) an (OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, Kommentar, Ziff. 57; unter <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>). Die Regierung gehe davon aus, „dass die Offenlegung der Identität des Steuerpflichtigen in aller Regel mit der Nennung des Namens verbunden sein muss.“ Jedoch sei eine andere Identifizierung nicht ausgeschlossen, wobei „sich die Identität eindeutig aus anderen konkreten personenbezogenen Merkmalen ableiten lässt“ (BuA Nr. 29/2010, S. 20). Allerdings bestehe zum SteAHG (wie auch in Bezug auf das entsprechende Übereinkommen mit den USA) von Seiten sowohl des Landtags als auch der Regierung die Meinung, es müsse jeweils eine Einzelperson betroffen sein und nicht ein Kreis von Personen (Protokoll der Landtagssitzung vom 22.4.2010, Traktandum 29, S. 508 f.).

Zu Art. 5 Abs. 5 lit. a TIEA-DE halte die Regierung fest, die Identität der Person müsse der ersuchenden Behörde bereits bekannt sein. Sie führe zu Ziff. 2 des dazugehörigen Protokolls aus, dass „[d]ie Möglichkeit, dass sich eine Identität eines Steuerpflichtigen ausnahmsweise auch aus anderen Anhaltspunkten als dem Namen ergeben kann“, nichts daran ändere, „dass die ersuchende Vertragspartei ein Ersuchen nur in Bezug auf einen konkreten Steuerpflichtigen stellen kann“ (BuA Nr. 27/2010, S. 15). Die Regierung gehe davon aus, dass die Identität einer Person durch personenbezogene Merkmale festgestellt werden könne. Zum Bericht und Antrag der Regierung zum Abkommen vom 10.11.2009 über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung des Königreichs Belgien (BuA Nr. 18/2010) sei von der Regierung im Landtag die Kenntnis eines Pseudonyms, der PID-Nummer oder einer Bankkonto-Nummer genannt worden. Diese Angaben liessen eine klare Personenidentifikation zu (Protokoll der Landtagssitzung vom 22.4.2010, Traktandum 19, S. 427-429). Da das Abkommen mit dem Königreich Belgien in Art. 5 Abs. 5 Bst. a und Ziff. 2 des Anhangs gleich laute wie das TIEA-DE, seien diese Ausführungen hier beachtlich. Die Kontonummer werde auch von der OECD im Kommentar zu den TIEA genannt (a. a. O., Ziff. 58). Zur Präzisierung in Ziff. 2 des Protokolls zum TIEA-DE halte die Regierung – wie schon die Steuerverwaltung ausgeführt habe – auch fest, diese erfolge in Anlehnung an den OECD-Kommentar zum Musterabkommen. Deutschland habe ursprünglich die Zulässigkeit von Mehrfachersuchen/Sammlersuchen gefördert. Die Protokollbestimmung stelle ein gewisses Entgegenkommen an den deutschen Verhandlungspartner dar, ohne dass durch diese Bestimmung vom OECD-Standard abgewichen werde.

Immer noch sei Voraussetzung, dass sich das Ersuchen auf einen konkret bezeichneten Steuerpflichtigen richte. Die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen müsse eindeutig bezeichnet sein (BuA Nr. 27/2010, S. 22). Wesentlich sei hier – wie auch beim Übereinkommen mit den USA und dem dazugehörigen Amtshilfegesetz (BuA Nr. 40/2009, S. 32) –, dass die Identität der betroffenen Person belegt sei. So könnten Ausforschungen gegenüber nicht identifizierten Personen ausgeschlossen werden.

Die Identifikation einer Person könne demnach zB durch eine Bankkonto-Nummer geschehen. Dem widerspreche die Ansicht, dass so jeweils eine Einzelperson identifizierbar sein müsse. Inhaber eines Bankkontos könnten nämlich durchaus mehrere Personen sein. Man denke nur an ein von Ehegatten gehaltenes Bankkonto. Auch in einem solchen Fall dürfe jedoch davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Personen hinreichend identifiziert seien. Die konkrete Identifikation dürfe nicht mit der Identifikation einer einzelnen Person verwechselt werden. Würde also eine ausländische zuständige Behörde in ihrem Amtshilfeersuchen zur Identifikation der betroffenen Person(en) einzig eine Kontonummer angeben, nicht jedoch die Namen der (noch unbekannt) Kontoinhaber, wäre einem solchen Ersuchen – bei gegebenen übrigen Voraussetzungen – stattzugeben. Unproblematisch erwiese sich dann auch, wenn die ausländische Behörde nur insofern um Mitteilung der Namen bäte, als es sich um im ersuchenden Staat ansässige Personen handelte.

Mit vorliegendem Fall verhalte es sich ähnlich. Zwar könne das Bundeszentralamt keine Bankkonto-Nummer angeben, aber es führe den Namen einer Stiftung an, unter

deren zahlenmässig klar begrenzten Begünstigten mit gewisser Wahrscheinlichkeit auch in Deutschland steuerpflichtige Personen seien.

Das Bundeszentralamt verfüge über die Information, dass die wirtschaftliche Stifterin der Beschwerdeführerin – E. E. [...] – in Deutschland ansässig gewesen sei und die Kontrolle über die Stiftung ausgeübt habe [...]. Ihre Steuerakten wiesen diesbezüglich keinerlei Hinweise auf ausländisches Stiftungsvermögen auf. Auch die einzige dem Bundeszentralamt bekannte Zweitbegünstigte sei in Deutschland ansässig. Weitere sieben Zweitbegünstigte (gemäss Art. 3 des Reglements) seien dem Bundeszentralamt nicht bekannt. Unter diesen Umständen sei der Schluss, einer oder mehrere der unbekanntes Zweitbegünstigten könnten in Deutschland ansässig sein, der dortigen Steuerpflicht unterliegen und die Informationen seien für deren Besteuerung voraussichtlich relevant, naheliegend. Der Kreis der Personen sei zudem ähnlich eng begrenzt, wie dies bei einem Bankkonto der Fall wäre, an dem mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt oder dessen Inhaber sie seien.

Demnach könne von einer unerlaubten „Fishing Expedition“ nicht die Rede sein.

2.5 Im Lichte der oben in Erw. 2.2 angeführten Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes zu Art. 32 LV gilt es einzig die Frage zu klären, ob die vom Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdefall vorgenommene Auslegung des TIEA-DE i.V.m. dem SteAHG, konkret die Auslegung der Art. 7 Abs. 2 SteAHG i.V.m. Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA-DE und Ziff. 2 des dazugehörigen Protokolls, den Eingriffskriterien, insbesondere dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz und damit verbunden dem Verbot der Beweisausforschung („Fishing Expedition“) standhält (vgl. dazu auch BGE 129 II 484, Erw. 4.1; BGE 128 II 407, Erw. 5.2.1; BGE 126 II 409, Erw. 6 b/cc; BGE 126 II 126, Erw. 5 b/aa; BGE 125 II 65 Erw. 6a und BVGE 2010/26, Erw. 5.1, in denen das Verbot der Beweisausforschung als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und damit auch des Gesetzmässigkeits- und des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes qualifiziert wird; siehe auch *StGH* 2005/50, LES 2007, 396 [404 f., Erw. 4.3], sodass der erfolgte Eingriff in Art. 32 LV gerechtfertigt ist.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nämlich zu Recht weder das Fehlen einer gesetzlichen Grundlage (siehe insbesondere den vorherigen Absatz sowie allgemein Art. 1 ff. SteAHG und Art. 1 ff. TIEA-DE) noch grundsätzlich das öffentliche Interesse an der Gewährung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bzw. konkret der Zusammenarbeit und dem internationalen Informationsaustausch in Steuersachen mit der Bundesrepublik Deutschland zur Erhaltung der Reputation des liechtensteinischen Finanzplatzes (vgl. dazu *StGH* 2009/8, Erw. 4.4 [im Internet abrufbar unter [www.gerichtsentscheide.li](http://www.gerichtsentscheide.li)]; *StGH* 2009/9, Erw. 4.4; *StGH* 2009/24, Erw. 2.5 [im Internet abrufbar unter [www.gerichtsentscheide.li](http://www.gerichtsentscheide.li)]; *StGH* 2009/169, Erw. 4.7; *StGH* 2011/19, Erw. 4.2; *StGH* 2011/72, Erw. 4.2). Sie wirft dem Verwaltungsgerichtshof vielmehr vor, dass er mit der gegenständlichen Amtshilfegewährung hinsichtlich des Ergänzungsersuchens eine unzulässige Beweisausforschung (Fishing Expedition) des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern gutheisse, die als unverhältnismässiger Eingriff in die Geheim- und Privatsphäre gemäss Art. 32 LV zu qualifizieren sei, denn die blosse Angabe des Stiftungsnamens in einem Steueramtshilfeersuchen er-

fülle das Erfordernis der ausreichenden Bestimmtheit der Identität der betroffenen Person nicht.

2.5.1 Der Staatsgerichtshof orientiert sich bei der Amtshilfe an den Grundsätzen bzw. der Lehre und Rechtsprechung der Rechtshilfe in Strafsachen (vgl. *StGH* 2011/19, Erw. 4.4; *StGH* 2008/160, Erw. 2.2 und für die Schweiz Flavio Amado/Giovanni Moli, Das Verbot von „Fishing Expeditions“ gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.2009 und den OECD-Standards, in: *AJP* 5/2009, 539 f.). Es ist somit auch im Beschwerdefall sachlich gerechtfertigt, diese mit zu berücksichtigen.

Unter einer „Fishing Expedition“ wird in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine Beweismassnahme verstanden, die mit der verfolgten Straftat keinen Zusammenhang aufweist und offensichtlich ungeeignet ist, die Untersuchung voranzutreiben, so dass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (vgl. 1A.234/2005, Urteil des Bundesgerichtes vom 31.1.2006, Erw. 3.2 und 1A.182/2001, Urteil des Bundesgerichtes vom 26.3.2002, Erw. 4.2). Eine verpönte und damit unrechtmässige Beweisausforschung liegt konkret dann vor, wenn zur Begründung oder Erhaltung eines (noch) fehlenden oder ungenügenden Verdachts nach belastenden Beweismitteln gesucht wird, ohne dass zuvor bereits hinreichend konkrete Anhaltspunkte für ein bestimmtes strafbares Verhalten bestehen (B-934/2011, Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 3.5.2011, Erw. 5.2.2.1 mit Verweis auf BGE 129 IV 141, Erw. 3.2; BGE 116 Ib 89, Erw. 4c; BGE 113 Ib 257, Erw. 5c, BGE 103 Ia 211, Erw. 6).

Das Verbot von „Fishing Expeditions“ („Beweisausforschungen“) bedeutet somit auf Amtshilfeverfahren angewendet insbesondere, dass Amtshilfeersuchen, die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte, die der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen, nicht zulässig sind. Die Frage des Vorhandenseins genügend konkreter Anhaltspunkte hängt dabei von der im Amtshilfeersuchen enthaltenen, konkreten Sachverhaltsfeststellung ab (siehe Flavio Amado/Giovanni Molo, a.a.O., 539).

2.5.2 Das verfahrensgegenständliche Ergänzungsersuchen des Bundeszentralamtes weist nun die Besonderheit auf, dass es – anders als üblicherweise bei Amtshilfeersuchen – Name, Adresse und weitere spezifische Identifikationsmerkmale der Personen nicht nennt, über die das Bundeszentralamt um Übermittlung von Informationen und Unterlagen ersucht.

Gemäss Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA-DE muss das Auskunftsersuchen u. a. die schriftliche Angabe der Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt, enthalten. Nach Ziff. 2 des Protokolls zu diesem Abkommen (TIEA-DE), das Bestandteil des Abkommens ist (Art. 11 TIEA-DE) besteht in Bezug auf Art. 5 Abs. 5 Bst. a Einvernehmen darüber, dass zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt. Zur Präzisierung der Ziff. 2 des Protokolls zum TIEA-DE hält die Regierung fest, die Personenidentifikation erfolge in Anlehnung an den OECD-Kommentar zum Musterabkommen. Deutschland habe ursprünglich die Zulässigkeit von Mehrfacher-suchen/Sammelersuchen gefordert. Die Protokollbestimmung stelle ein gewisses Entgegenkommen an den deutschen Verhandlungspartner dar, ohne dass durch diese

Bestimmung vom OECD-Standard abgewichen werde. Immer noch sei Voraussetzung, dass sich das Ersuchen auf einen konkret bezeichneten Steuerpflichtigen richte. Die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen müsse eindeutig bezeichnet sein (BuA Nr. 27/2010, S. 22).

Sowohl das SteAHG als auch das TIEA-DE schreiben damit vor, dass im Ersuchen die Identität derjenigen Person, über die Informationen verlangt werden, genannt sein muss. Darüber, wie die Identität zu bestimmen ist, schweigen sich allerdings das Gesetz und das Abkommen aus. Die Nennung des Namens ist in beiden nicht verlangt (siehe Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE sowie die eindeutige Aussage der Regierung zum Steueramts-hilfegesetz-USA, in: BuA Nr. 40/2009, S. 32). Zudem gilt es im Beschwerdefall zu berücksichtigen, dass die von Art. 7 Abs. 2 SteAHG abweichenden Bestimmungen in einem TIEA vorbehalten bleiben (Art. 7 Abs. 3 SteAHG).

2.5.3. Daraus folgt, dass im Beschwerdefall zu prüfen ist, ob, wie vom Verwaltungsgerichtshof angenommen, im Sinne der Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE zur Bestimmung der Identität der Steuerpflichtigen andere Anhaltspunkte vorliegen, mit welchen sich die Identität der Steuerpflichtigen bestimmen lässt, sodass eine Namensnennung nicht erforderlich ist.

Der BuA Nr. 27/2010 der Regierung betreffend das Abkommen vom 2.9.2009 zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen, als Materialien, die bei der Normauslegung mit zu berücksichtigen sind, hält in Bezug auf Art. 5 TIEA-DE auf S. 15 u. a. fest:

„Gemäss Abs. 5, der in seinem wesentlichen Inhalt dem US-TIEA entspricht, ist es notwendig, in einem Ersuchen die Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt, anzugeben. Unspezifizierte Sammelersuchen (John Doe Summons) oder sog. Fishing expeditions sind damit unzulässig, da der ersuchenden Behörde die Identität der Person bereits bekannt sein muss. Zwar führt die Protokollbestimmung Nr. 2 aus, dass zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lässt. Die Möglichkeit, dass sich eine Identität eines Steuerpflichtigen ausnahmsweise auch aus anderen Anhaltspunkten als dem Namen ergeben kann, ändert aber nichts daran, dass die ersuchende Vertragspartei ein Ersuchen nur in Bezug auf einen konkreten Steuerpflichtigen stellen kann. Daneben muss der steuerliche Zweck (Abs. 5 lit. d) und der Veranlagungszeitraum (der Zeitraum, Abs. 5 lit. b) angegeben werden, für den um die Auskünfte ersucht wird.“

Zu Ziff. 2 der Protokollbestimmung wird auf S. 22 u. a. ausgeführt: „Wie bereits zu Art. 5 dargestellt, ist Voraussetzung für ein Ersuchen auch unter Berücksichtigung von Ziff. 2, dass es sich auf einen konkret bezeichneten Steuerpflichtigen richtet. Auch wenn im Einzelfall eine Namensnennung nicht erforderlich sein sollte, wäre dennoch nur ein solches Ersuchen zulässig, das die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen eindeutig bezeichnet.“

Daraus folgt, dass ein Ersuchen ohne Namensnennung nicht die Regel, sondern nur ausnahmsweise und auch nur dann zulässig ist, wenn es die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen eindeutig bezeichnet.

[...]

2.5.4 Der Verwaltungsgerichtshof qualifiziert nun zusammen mit dem ursprünglichen Ersuchen des Bundeszentralamtes vom 23.8.2011 die Ausführungen des Ergänzungersuchens als „andere Anhaltspunkte“ im Sinne der Ziff. 2 des Protokolls zum TIEA-DE, mit denen sich die Identität des Steuerpflichtigen bestimmen lasse, sodass zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen eine Namensnennung nicht erforderlich sei. [...]

Der Verwaltungsgerichtshof vergleicht somit die Kenntnis des Namens einer vor ihrem Tod in Deutschland wohnhaft gewesenen wirtschaftlichen Stifterin sowie des Namens „ihrer“ Stiftung mit dem Fall der Kenntnis einer Bankkonto-Nummer. [...]. [...]

2.5.5. Der Staatsgerichtshof teilt die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. seine Auslegung des Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA iVm Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE aus nachfolgenden Gründen nicht.

Zunächst überzeugt die vom Verwaltungsgerichtshof vorgenommene Gleichstellung der Kenntnis einer Bankkontonummer mit der Kenntnis des Namens einer Stiftung nicht. Während es bei einem Bankkonto immer einen oder mehrere eindeutig bestimmbare Inhaber gibt, denen eine Bankkontonummer zugeordnet werden kann, kann die Begünstigung einer Stiftung sowohl personell als auch inhaltlich in jede Richtung ausgestaltet sein (Begünstigungsberechtigter, Anwartschaftsberechtigter, Ermessensbegünstigter etc.), so dass sich die blosse Vermutung allein, dass natürliche Personen, die im ersuchenden Staat wohnhaft und steuerpflichtig sein könnten, Begünstigte der dem ersuchenden Staat namentlich bekannten Stiftung sein könnten, nicht als personenbezogenes Merkmal bzw. als anderer Anhaltspunkt im Sinne der Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE eignet, um eine Person, deren Namen nicht bekannt ist, ausreichend zu identifizieren.

Eine blosse Vermutung allein stellt denn auch nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen keinen ausreichenden Anhaltspunkt dar, um eine Person, deren Namen nicht bekannt ist, eindeutig bzw. ausreichend zu identifizieren. So statuiert auch der von der OECD publizierte „UPDATE TO ARTICLE 26 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS COMMENTARY“ vom 17.7.2012 in Ziffer II. Paragraph 5.1 (im Internet abrufbar unter „<http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/120718>) ua Folgendes:

„[...] Jedoch in Fällen, in denen der ersuchende Staat den Namen oder die Adresse (oder beides) des Steuerpflichtigen, der überprüft wird oder gegen den eine Untersuchung läuft, nicht angibt, muss der ersuchende Staat andere ausreichende Angaben mitliefern, die eine Identifikation des Steuerpflichtigen ermöglichen [...]“. (Übersetzung und Hervorhebung durch den Staatsgerichtshof)

Des Weiteren setzt ein Amtshilfeersuchen ein bereits im ersuchenden Staat anhängiges bzw. laufendes Verfahren bzw. entsprechende Untersuchungs- oder Ermittlungshandlungen voraus, auf deren Grundlage dann, wie im konkreten Fall, dem deutschen Bundeszentralamt, gemäss dem TIEA-DE allenfalls Amtshilfe zu leisten wäre, ansonsten würden weder Art. 5 Abs. 1 TIEA-DE („... Die zuständige Behörde der ersuchenden Vertragspartei stellt nur dann ein Auskunftersuchen nach diesem Artikel,

wenn sie die erbetenen Auskünfte nicht durch andere Massnahmen in ihrem eigenen Gebiet erlangen konnte ...“) noch der damit korrespondierende Art. 5 Abs. 5 Bst. i. TIEA-DE, wonach jedes Amtshilfeersuchen u. a. eine Erklärung, dass die ersuchende Vertragspartei alle im eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Massnahmen zur Einholung der Auskünfte ausgeschöpft hat, enthalten muss, sowie Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA-DE, wonach jedes Amtshilfeersuchen u. a. auch die Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt, enthalten muss, einen Sinn ergeben.

Ein solches im ersuchenden Staat, konkret in der Bundesrepublik Deutschland, anhängiges Verfahren gegen weitere Begünstigte der Beschwerdeführerin ist aber gerade auch mit Blick auf die Formulierung des Ergänzungersuchens des Bundeszentralamtes vom 23.12.2011 („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 H-Stiftung/Vaduz sind, da dies für deren Besteuerung in Deutschland von Bedeutung wäre.“) nicht ersichtlich. Im Gegenteil wird im Beschwerdefall mit dem Ergänzungersuchen versucht, aufgrund der Kenntnis des Stiftungsnamens sowie des Namens der bereits verstorbenen deutschen Stifterin an weitere Informationen über Personen zu gelangen, zu denen keine ausreichenden Angaben gemacht werden, die ihre Identifizierung erlauben würde, um allenfalls in Deutschland gegen weitere Personen Verfahren einleiten zu können.

Eine solche Vorgehensweise ist nach Auffassung des Staatsgerichtshofes einer unzulässige „Fishing Expedition“ gleichzusetzen. Das Ergänzungersuchen nennt nämlich, wie bereits dargelegt, weder bestimmte Personen noch bestimmte Anhaltspunkte, die eine Identifizierung der betroffenen Personen erlauben.

Hinzu kommt der Umstand, dass das Bundeszentralamt im Ergänzungersuchen auch den Zeitraum bzw. Veranlagungszeitraum gemäss Art. 5 Abs. 5 Bst. b TIEA-DE, für den die Auskünfte erbeten werden, nicht nennt, was zusätzlich für eine „Fishing Expedition“ spricht.

Überdies lassen nach Ansicht des Staatsgerichtshofes auch die im „Ergänzungersuchen“ des Bundeszentralamtes genannten Angaben („Anhaltspunkte“) weder für sich allein noch gemeinsam mit dem ursprünglichen Ersuchen vom 23.8.2011 eine klare Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA-DE zu.

In seinem Ergänzungersuchen nennt das Bundeszentralamt nämlich weder Name, Adresse bzw. Wohnsitz noch andere spezifische Merkmale, die die Identifikation der betroffenen Personen ermöglichen könnten. Das Bundeszentralamt mutmasst lediglich aufgrund dessen, dass die wirtschaftliche Stifterin in Deutschland steuerpflichtig war und eine der Zweitbegünstigten ebenfalls in Deutschland ansässig und damit steuerpflichtig ist, dass allenfalls unter den weiteren Begünstigten ebenfalls solche sein könnten, die in Deutschland steuerpflichtig sind.

Ohne die Nennung weiterer konkreter Anhaltspunkte bzw. Merkmale reicht die blosse Vermutung allein, dass noch Begünstigte einer von einer in Deutschland wohnhaften und steuerpflichtig gewesenen wirtschaftlichen Stifterin

errichteten Stiftung vorhanden sein könnten, die der Steuerpflicht in Deutschland allenfalls unterliegen könnten, nach Auffassung des Staatsgerichtshofes auch mit Blick auf Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE nicht aus, die Identität eines Steuerpflichtigen ohne Namensnennung klar zu bestimmen. Auch der Verwaltungsgerichtshof begründet letztlich seine Ansicht, dass von einer unerlaubten „Fishing Expedition“ nicht die Rede sein könne, nur damit, dass unter diesen Umständen (Stifterin und eine Zweitbegünstigte sind bzw. waren in Deutschland ansässig und steuerpflichtig) der Schluss nahe liegend sei, einer oder mehrere der unbekanntenen Zweitbegünstigten könnten in Deutschland ansässig sein, der dortigen Steuerpflicht unterliegen und die Informationen seien für deren Besteuerung voraussichtlich relevant.

Somit können aber weder das Bundeszentralamt noch der Verwaltungsgerichtshof genauere Angaben machen, weshalb beide lediglich nur mutmassen, dass sich in Anbetracht der gegebenen Umstände unter den zahlenmässig klar begrenzten Begünstigten der Stiftung (der Beschwerdeführerin) mit gewisser Wahrscheinlichkeit auch in Deutschland steuerpflichtige Personen befanden.

Vor dem Hintergrund dessen, dass auch gemäss Bericht und Antrag der Regierung betreffend die Schaffung des SteAHG (BuA Nr. 29/2010, S. 16 ff.) „Fishing Expeditions“ unzulässig sind, da sie nur der Beweisausforschung dienen, die Regierung in ihrer Stellungnahme zur Schaffung des SteAHG Nr. 71/2010 auf Seite 12 ff. Beispiele für „Fishing Expeditions“ anführt und u. a. auch das Beispiel nennt, dass eine bloss vage Vermutung des Vorliegens eines Steuerdeliktes eine unzulässige Fishing Expedition darstellt, wenn sich also etwa die Begründung des ersuchenden Staates nur darauf beschränkt, der betroffene Steuerpflichtige könnte bei einer Bank im Land der ersuchten Behörde undecklierte Vermögenswerte haben, ist auch das „Ergänzungsersuchen“ des Bundeszentralamtes als unzulässige „Fishing Expedition“ und damit auch das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichtshofes als unverhältnismässiger und ungerechtfertigter Eingriff in die von Art. 32 LV geschützte Geheim- und Privatsphäre der Beschwerdeführerin zu qualifizieren; dies zumal sich das „Ergänzungsersuchen“ nur auf Vermutungen stützen kann, es konnten unter den Begünstigten der Beschwerdeführerin allenfalls noch weitere in Deutschland steuerpflichtige Personen sein, sodass das „Ergänzungsersuchen“ nicht hinsichtlich eines oder mehrerer konkret Steuerpflichtigen gestellt werden konnte (vgl. BuA Nr. 27/2010, S. 15). Zudem soll es nach dem BuA Nr. 27/2010, S. 15, nur ausnahmsweise möglich sein, dass sich die Identität eines Steuerpflichtigen auch aus anderen Anhaltspunkten als Namen ergeben kann; und dies kann, wie bereits erwähnt, auch nichts daran ändern, dass die ersuchende Vertragspartei ein Ersuchen nur bezüglich eines konkreten Steuerpflichtigen stellen kann. Folgte man der vom Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdefall vorgenommenen Anwendung des Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIEA-DE i.V.m. der Ziff. 2 des Protokolls des TIEA-DE, so wurde die in Ziff. 2 des Protokolls genannte Ausnahme über kurz oder lang zur Regel, was aber offensichtlich weder dem Willen der Legislative noch der Exekutive Liechtensteins entspricht.

2.5.6. Insgesamt betrachtet, ist das verfahrensgegenständliche Ergänzungsersuchen des Bundeszentralamtes als unzulässige „Fishing Expedition“ zu qualifizieren. Denn das Ergänzungsersuchen dient der ersuchenden Behörde, wie

aufgezeigt, zur allfälligen Aufdeckung und Ermittlung weiterer ihr unbekannter Fälle eines möglichen in Deutschland begangenen Steuerdeliktes. Zudem erfüllt es aufgrund obiger Erwägungen weder die Voraussetzung, die Art. 5 Abs. 5 Bst. a, noch diejenige, die Bst. b TIEA-DE an ein Auskunftsersuchen stellt.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt somit eine unzulässige Beweisausforschung („Fishing Expedition“) und damit ein unverhältnismässiger und ungerechtfertigter Eingriff in die von Art. 32 LV geschützte Privat- und Geheimnisse der Beschwerdeführerin vor, weshalb der Individualbeschwerde schon aus diesem Grunde spruchgemäss Folge zu geben war, ohne dass noch auf die weiteren von der Beschwerdeführerin erhobenen Grundrechtsrügen einzugehen war.

3. Aufgrund all dieser Erwägungen war die Beschwerdeführerin mit ihrer Individualbeschwerde erfolgreich. [...].

4. [...]

#### Kommentiert von:

Dr. Annika Wolf, Vaduz

#### Tax Information Exchange Agreements

1. Mit Erklärung vom 12.9.2009 hat sich das Fürstentum Liechtenstein zur Umsetzung der durch die OECD entwickelten globalen Standards der Transparenz und des Informationsaustausches in Steuerfragen sowie zu einer intensivierten Teilnahme an internationalen Bemühungen zur Bekämpfung der Nichteinhaltung ausländischer Steuergesetze verpflichtet.<sup>1</sup> Vor dem Hintergrund der in dieser Liechtenstein Erklärung bekundeten Bereitschaft, Verhandlungen über Abkommen betreffend den Informationsaustausch in Steuerfragen zu beschleunigen, um so bald wie möglich über ein Netz solcher Abkommen zu verfügen, muss das am 2.9.2009 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene Übereinkommen betreffend die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (Tax Information Exchange Agreement, TIEA FL-D) gesehen und interpretiert werden. Zum Zwecke der Umsetzung und Anwendung der von Liechtenstein abgeschlossenen und in Zukunft abzuschliessenden Doppelbesteuerungsabkommen und TIEAs (mit Ausnahme der Abkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika<sup>2</sup> und mit dem Vereinigten Königreich<sup>3</sup>) innerhalb Liechtensteins durch eine einheitliche Rechtsgrundlage wurde das Gesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 30.6.2010 (Steueramtshilfegesetz, SteAHG)<sup>4</sup> erlassen. In

1 Erklärung Liechtensteins vom 12.9.2009 abrufbar unter [http://www.ahed.li/Portals/0/docs/Ahead/News/News%20&%20Views%20No%205/Link\\_TAX\\_Erklarung%20Regierung%20Liechtenstein%202009-03-12.pdf](http://www.ahed.li/Portals/0/docs/Ahead/News/News%20&%20Views%20No%205/Link_TAX_Erklarung%20Regierung%20Liechtenstein%202009-03-12.pdf) (in weiterer Folge „Liechtenstein Erklärung“).

2 Das TIEA zwischen Liechtenstein und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8.12.2008 wird durch das liechtensteinische Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 16.9.2009 (Steueramtshilfegesetz-USA; AHG-USA), welches am 1.1.2010 in Kraft getreten ist, umgesetzt. Zu der Zulässigkeit von Gruppenanfragen gemäß Art. 7 Abs. 3 AHG-USA siehe das (noch) unveröffentlichte Urteil des VGH vom 17.1.2013, 2012/141.

3 Das TIEA zwischen Liechtenstein und dem Vereinigten Königreich vom 11.8.2009 wird durch das liechtensteinische Gesetz über die Amtshilfe in Steuersachen mit dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland vom 30.6.2010 (Steueramtshilfegesetz-UK; AHG-UK), welches am 1.9.2010 in Kraft getreten ist, und durch die liechtensteinische Steueramtshilfeverordnung vom 31.8.2010 (AHV-UK) umgesetzt.

4 Im Internet abrufbar unter <https://www.gesetze.li>.



dem SteAHG ist als zuständige Behörde die liechtensteinische Steuerverwaltung genannt.

### Richtungsgebende Entscheidung des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes

2. Die vorliegende Entscheidung<sup>5</sup> des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes (*StGH*) vom 3.9.2012, 2012/106, ist richtungsgebend für die zukünftige Behandlung von Ersuchen ausländischer Behörden basierend auf einem TIEA durch die liechtensteinische Steuerverwaltung.<sup>6</sup> Entgegen einigen Literaturmeinungen<sup>7</sup>, die das Vorliegen unspezifizierter Sammelersuchen (sogenannte *Fishing Expeditions*) als in der Praxis nicht vorhanden bewertet haben, zeigt uns dieses *StGH* Urteil, dass Beweisausforschungen oder Anfragen auf Gerätewohl, wie sie auch genannt werden, in der Praxis sehr wohl vorkommen. Das Entstehen solcher Literaturmeinungen, dass sich in der Praxis Fälle einer *Fishing Expedition* nicht stellen würden, sind wohl so zu erklären, dass grundsätzlich in einem Amtshilfeersuchen Name und Adresse der steuerpflichtigen Person und weiteres – zur Erfüllung des Art. 7 Abs. 2 lit. g SteAHG – Name und Adresse der die ersuchte Information innehabenden Person (meistens eine Bank) angeführt werden, andernfalls es sich um kein Ersuchen nach dem SteAHG bzw. einem TIEA handelt.<sup>8</sup> Bei Abschluss des TIEA FL-D war beiden beteiligten Staaten zweifelsfrei klar, dass nur solche Informationen im Wege der Amtshilfe erlangt werden können, die einzelne Steuerpflichtige und einzelne Steuerhinterziehungsfälle betreffen. Vor diesem Hintergrund hat man wohl in der Lehre – und vermutlich auch in der Praxis – nicht damit gerechnet, dass dennoch Amtshilfeersuchen gestellt werden, die diese Konkretisierung des Steuerpflichtigen vermissen lassen.

3. In diesem Urteil vom 3.9.2012 hatte sich der *StGH* im Wesentlichen mit folgender Problematik zu befassen: Grundsätzlich stellt die Herausgabe von Informationen durch die liechtensteinische Steuerverwaltung an die ersuchende deutsche Behörde (Bundeszentralamt für Steuern, Bonn) einen Eingriff in die Privat- und Geheimnisssphäre und somit einen Verstoß gegen Art. 32 Abs. 1 der Landesverfassung (LV)<sup>9</sup> dar.<sup>10</sup> Ein Eingriff in dieses durch die Verfassung geschützte Rechtsgut ist nur zulässig, wenn (i) sich der Eingriff auf ein Gesetz im formellen Sinne stützen kann, (ii) im öffentlichen Interesse liegt, (iii) verhältnismäßig ist und (iv) die geschützten Rechtsgüter nicht völlig ihres Sinngehaltes entkleidet sind.<sup>11</sup> Der *StGH* prüfte in dieser Entscheidung<sup>12</sup> – gestützt auf die Entscheidung *StGH* 1995/8 –, ob die vom Verwaltungsgerichtshof (*VGH*) vorgenommene Auslegung der Bestimmung über die Voraussetzungen eines Amtshilfeersuchens (Art. 7 Abs. 2 SteAHG bzw. Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D inkl. Ziff. 2 des dazugehörigen Protokolls) den Eingriffs-

kriterien, insbesondere dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und damit verbunden dem Verbot der Beweisausforschung, standhält, sodass der erfolgte Eingriff in Art. 32 LV gerechtfertigt ist.

### Überprüfungspflicht der liechtensteinischen Steuerverwaltung

4. Einem Amtshilfeersuchen darf nur entsprochen werden, wenn alle Bedingungen in Art. 7 Abs. 2 SteAHG bzw. Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D erfüllt sind. Keinesfalls darf die Steuerverwaltung Amtshilfe leisten ohne zuvor eine genaue Überprüfung der Einhaltung der anzuwendenden Normen vorgenommen zu haben. Die Steuerverwaltung hat bei der Entscheidung über ein Amtshilfeersuchen formelles Verwaltungsrecht anzuwenden, wodurch auch die Inanspruchnahme von entsprechenden Rechtsmitteln ermöglicht wird.<sup>13</sup> Die Argumentation, dass die Verfahrensrechte der betroffenen Person ohnehin im ausländischen Verfahren gewährleistet sind, ist abzulehnen, was auch wiederum durch dieses Urteil bestätigt wird.<sup>14</sup> Für die Erledigung des Amtshilfeersuchens gilt der völkerrechtliche Vertrauensgrundsatz, wonach die Steuerverwaltung darauf zu vertrauen hat, dass die Erklärungen im Amtshilfeersuchen richtig sind, und nicht davon ausgehen darf, dass die ersuchende Behörde Amtshilfe erschleichen will.<sup>15</sup> Die ersuchte liechtensteinische Behörde ist an die Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann bzw. kein offensichtlich rechtsmissbräuchliches Verhalten des ersuchenden Staates vorliegt (Rechtsmissbrauchsvorbehalt).<sup>16</sup> Als Ausfluss dieses Vertrauensgrundsatzes hat die Steuerverwaltung weder die Tat- oder die Schuldfrage einer betroffenen Person zu klären noch eine Beweiswürdigung vorzunehmen.<sup>17</sup> Jedoch hat die Steuerverwaltung eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen.

5. Unabhängig von der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des der gegenständlichen Entscheidung zugrundeliegenden Ersuchens durch den *StGH* wäre die liechtensteinische Steuerverwaltung schon bei Erhalt des Amtshilfeersuchens zur Überprüfung verpflichtet gewesen, ob dieses Ersuchen alle gesetzlich normierten Voraussetzungen erfüllt. Im Falle, dass ein Ersuchen diesen Ansprüchen nicht genügt, ist es nicht amthilfefähig und von der Steuerverwaltung abzulehnen (Art. 8 Abs. 1 Buchst. a SteAHG).<sup>18</sup> Art. 8 SteAHG sieht ausdrücklich vor, dass bei Bejahung der Ablehnungsgründe (vor allem bei Nichteinhaltung der Form und des Inhaltes des Ersuchens gemäß Art. 7 SteAHG) das Amtshilfeersuchen abzulehnen ist. Das im TIEA FL-D<sup>19</sup> völkerrechtlich vereinbarte

5 Diese Entscheidung wird in weiterer Folge „*StGH* Urteil“ genannt.

6 Siehe zu dem *StGH* Urteil *Gasser/Maute*, *StGH*-Entscheidung zu „*Fishing Expeditions*“, *Stener Revue* 2013, 43.

7 *Batliner*, Internationale Amtshilfe aus liechtensteinischer Sicht, *LJZ* 2011, 51; *Bussjäger*, Die neue Rechtsprechung des Staatsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes zur Amtshilfe in Finanzangelegenheiten, *LJZ* 2010, 56.

8 Stellungnahme der Regierung zum SteAHG Nr. 71/2010, 12.

9 Verfassung des Fürstentums Liechtenstein vom 5.10.1921, abrufbar unter <https://www.gesetze.li>.

10 *StGH* Urteil, Erw. 2.2 mwN.

11 *StGH* 2009/8; *StGH* 2009/9, mit Verweis auf *StGH* 2005/50, LES 2007, 396, mit Verweis auf *StGH* 1987/3, LES 1988, 49; *StGH* Urteil, Erw. 2.2 mit weiteren Verweisen.

12 *StGH* Urteil, Erw. 2.5.

13 *Gey*, Internationale Amtshilfe im liechtensteinischen Finanz- und Steuerrecht – Grundprinzipien und neue Entwicklungen, *LJZ* 2009, 17; *Batliner*, Internationale Amtshilfe aus liechtensteinischer Sicht, *LJZ* 2011, 51.

14 *Batliner*, Internationale Amtshilfe aus liechtensteinischer Sicht, *LJZ* 2011, 51.

15 *VBl* 2003/33 mit Verweis auf die Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts; *StGH* 2002/17 mit Verweis auf *StGH* 2000/28 und 29, jeweils mit Verweis auf *StGH* 2000/18 und *StGH* 1995/23; siehe nähere Ausführungen zum Vertrauensgrundsatz in *Batliner/Baumgartner/Schweizer*, Die internationale Amts- und Rechtshilfe in Liechtenstein unter besonderer Berücksichtigung der Grundrechte, in *Hafner/Matscher/Schmalenbach* (Hrsg.), *Völkerrecht und die Dynamik der Menschenrechte* (2012), 475.

16 *VGH* 2008/73; *StGH* 2008/160; *StGH* 2000/28; *VBl* 2003/33 mwN.

17 *VGH* 2007/32.

18 Bericht und Antrag (in weiterer Folge „*BuA*“) 29/2010, 16.

19 Art. 7 Abs. 1 TIEA FL-D.

„kann“ wurde in Liechtenstein durch das SteAHG so umgesetzt, dass bei Vorliegen der genannten Fälle ein Ersuchen schon durch die Steuerverwaltung zwingend abzulehnen ist.<sup>20</sup> Die Einhaltung der Erfordernisse eines Amtshilfersuchens nach dem SteAHG bzw. dem TIEA müssen von der Steuerverwaltung streng überprüft werden. Keinesfalls darf die Steuerverwaltung ohne eingehende Überprüfung einem Ersuchen entsprechen und die Entscheidung über dessen Zulässigkeit dem VGH als übergeordnete Instanz überlassen. Werden alle im SteAHG (insbesondere Art. 7 Abs. 2) und im TIEA D-FL (insbesondere Art. 5 Abs. 5) angeführten Bedingungen eingehalten, ist ausgeschlossen, dass es sich bei dem Ersuchen um eine unzulässige Beweisausforschung handelt. Umgekehrt formuliert stellt daher jedes Ersuchen zu Zwecken der Beweisausforschung kein zulässiges Ersuchen dar und muss zur Ablehnung führen. Das Verbot sogenannter „Fishing Expeditions“ ist vor allem durch den Wortlaut in Buchst. a<sup>21</sup> des Art. 7 Abs. 2 SteAHG<sup>22</sup> und des Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D<sup>23</sup> in Form einer positiven Bedingung normiert, ergibt sich aber auch aus den Formulierungen in Art. 7 Abs. 2 Buchst. d, e, f und g SteAHG (bzw. aus den entsprechenden Bestimmungen in Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D).<sup>24</sup> Darüber hinaus ist in Art. 9 Abs. 1, zweiter Satz SteAHG ausdrücklich vorgesehen, dass ein „Ersuchen, bei dem es sich um eine unerlaubte Beweisausforschung handelt, [...] die Anforderungen nach Art. 7 Abs. 2 nicht [erfüllt]“. Solch ein wortwörtliches Verbot findet sich im AHG-USA, an dessen Wortlaut sich das SteAHG großteils eng anlehnt, nicht wieder. Aufgrund der Bestimmung in Art. 7 Abs. 3 SteAHG, wonach von Abs. 2 abweichende Bestimmungen im TIEA FL-D vorbehalten bleiben, steht der Feststellung des Verbots von Fishing Expeditions durch Art. 9 Abs. 1 SteAHG jedenfalls nicht entgegen, da Art. 9 Abs. 1 SteAHG nur eine Klarstellung darstellt. Eine neue Bedingung wird durch Art. 9 Abs. 1 nicht eingeführt. Wie bereits im *StGH* Urteil<sup>25</sup> ausführlich erläutert, sind unspezifizierte Sammelersuchen auch durch das TIEA FL-D jedenfalls nicht gewollt.<sup>26</sup> Die Überprüfung eines Ersuchens, ob dadurch nicht gegen das Verbot der unerlaubten Beweisausforschung verstoßen wird, kann daher nicht von der Prüfung der Einhaltung der Zulässigkeitsvoraussetzungen nach Art. 7 Abs. 2 SteAHG bzw. Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D (insbesondere der Buchst. a, d, e, f und g) getrennt werden.

### Zwingende Bestimmung der Identität eines Steuerpflichtigen im Amtshilfersuchen

6. Die Entscheidung des *StGH* Urteils wird hauptsächlich mit der Nichterfüllung des Buchst. a begründet, weshalb auf diese Bestimmung hier näher eingegangen wird. Art. 7 Abs. 2 Buchst. a SteAHG verlangt die Bekanntgabe der Identität des einzelnen Steuerpflichtigen, dessen steuer- oder strafrechtliche Verantwortung betroffen ist. Wie bereits im *StGH* Urteil umfassend erläutert wird, muss solch eine Bestimmung der Identität nicht zwingend durch die

Nennung des Namens erfolgen, sondern kann auch durch Angabe anderer Anhaltspunkte erfolgen, vorausgesetzt dass dadurch ein Steuerpflichtiger konkret bezeichnet wird (Protokoll zum TIEA FL-D Punkt 2).<sup>27</sup> Vollkommen richtig sprach der *StGH*<sup>28</sup> entgegen der Auffassung des VGH<sup>29</sup> – aus, dass die Bekanntgabe des Namens des wirtschaftlichen Stifthers<sup>30</sup> und der liechtensteinischen Stiftung nicht mit der Nennung einer Bankkontonummer gleichzusetzen ist und daher der Name des wirtschaftlichen Stifthers und jener der liechtensteinischen Stiftung keinen „anderen Anhaltspunkt“ zur Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen gemäß Punkt 2 des Protokolls zum TIEA FL-D darstellen. Der *StGH* stellte klar, dass Amtshilfersuchen jedenfalls nur dann zulässig sind, wenn sie hinsichtlich eines konkreten Steuerpflichtigen erfolgen.<sup>31</sup> Der Ansicht des VGH,<sup>32</sup> dass eine konkrete Identifikation keine Identifikation einer einzelnen Person erfordere, teilte der *StGH* nicht.<sup>33</sup>

Der VGH begründete seine Ansicht damit, dass sowohl gemäß dem Landtagsprotokoll zum Bericht und Antrag<sup>34</sup> zum Abkommen vom 10.11.2009 über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung des Königreichs Belgien<sup>35</sup> als auch gemäß dem OECD Kommentar<sup>36</sup> die Nennung eines Bankkontos als zulässige Bestimmung der Identifikation anzusehen ist und ein Bankkonto mehrere Kontoinhaber haben kann. Daraus zog der VGH den Schluss, dass auch die Angabe des Namens des wirtschaftlichen Stifthers und der Stiftung ausreichend sei, da eine Stiftung auch zahlenmäßig klar begrenzte Begünstigte (wie ein Bankkonto) hat. Zu dieser Ansicht des VGH ist zu sagen, dass im zitierten Landtagsprotokoll ausdrücklich festgehalten wird, dass eine klare Zuordnung notwendig ist. In diesem Landtagsprotokoll wird beispielhaft die PID Nummer<sup>37</sup> als zur Identifikation einzelner Steuerpflichtiger ausreichend angeführt. Dies wird damit begründet, dass dadurch eine klare Personenidentifikation möglich ist. Weiters wird an der vom VGH zitierten Stelle in diesem Landtagsprotokoll nicht die Nennung einer Bankkontonummer alleine als zur Bestimmung der Identität ausreichend genannt, sondern vielmehr ausgeführt, dass die Angabe einer Bankkontonummer in Verbindung mit einem Pseudonym geeignet ist, die Voraussetzung der Bestimmung der Identität zu erfüllen, da dadurch eine klare Zuordnung möglich ist. Abschließend wird in diesem Landtagsprotokoll betreffend das TIEA FL-Belgien klar gestellt, dass eine Bankkontonummer alleine nicht zur Be-

27 Gemäß Art. 7 Abs. 3 SteAHG, welcher die Beibehaltung von von Abs. 2 abweichenden Bestimmungen in einem TIEA vorsieht, sind auch bei der Überprüfung der Voraussetzungen gemäß Art. 7 Abs. 2 SteAHG die Bestimmungen des entsprechenden TIEA (im vorliegenden Fall somit das TIEA FL-D) anzuwenden.

28 *StGH* Urteil, Erw. 2.5.5.

29 *StGH* Urteil, Erw. 2.4.

30 Durch eine fiduziarische Stiftungserichtung durch einen Treuhänder als Stellvertreter kann der Auftraggeber als wirtschaftlicher Stifter zwar nach außen anonym bleiben, gilt jedoch selbst als Stifter im Sinne des Gesetzes.

31 *StGH* Urteil, Erw. 2.5.5.

32 *StGH* Urteil, Erw. 2.4.

33 Diese Ansicht ist eindeutig aus dem *StGH* Urteil, Erw. 2.5.5, ersichtlich.

34 BuA 18/2010.

35 Protokoll der Landtagsitzung zum Abkommen vom 10.11.2009 über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung des Königreichs Belgien vom 22.04.2010, S. 427-429.

36 (OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, Kommentar, Ziff. 58, unter <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>).

37 Bei der PID Nummer handelt es sich um die Steuernummer, wobei jeder Nummer nur eine Person zuzuordnen ist.

20 BuA 29/2010, 23.

21 In weiterer Folge bezieht sich die Bezeichnung „Buchst. a“ sowohl auf die Bestimmung in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a SteAHG als auch auf die Bestimmung in Art. 5 Abs. 5 Buchst. a TIEA FL-D.

22 Der genaue Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 Buchst. a SteAHG lautet „die Identität des einzelnen Steuerpflichtigen, dessen steuer- oder strafrechtliche Verantwortung betroffen ist“.

23 Der genaue Wortlaut des Art. 5 Abs. 5 Buchst. a TIEA FL-D lautet „die Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt“.

24 BuA 29/2010, 16.

25 *StGH* Urteil, Erw. 2.5.3.

26 BuA 27/2010, 15, 22.

stimmung der Identität ausreichend ist, sondern es vielmehr unbedingt erforderlich ist, dass sich das Ersuchen auf „eine ganz konkrete Person“ bezieht. Es wird konkretisiert, dass die Nennung eines Pseudonyms in Verbindung mit einer Bankkontonummer dann die Voraussetzung für die Angabe der Identität des Steuerpflichtigen erfüllt, wenn dadurch eine eindeutige Identifikation für eine Person, die unter diesem Pseudonym auftritt, möglich ist. Wird der Name eines Steuerpflichtigen nicht genannt, so kommen nur personenbezogene Merkmale in Frage, welche die eindeutige Identität einer Person zulassen.<sup>38</sup> Folglich ist zu sagen, dass die Bekanntgabe einer Kontonummer alleine keinesfalls das Erfordernis der Identitätsbestimmung nach Buchst. a erfüllt. Basierend auf diesen Ausführungen im Landtagsprotokoll kann die Angabe der Wohnadresse einer in Deutschland ansässigen Person auch nicht anders beurteilt werden als die Nennung einer Bankkontonummer, da mehrere Personen an einer Adresse wohnen können. Die Ausführungen im *StGH* Urteil, womit dieser die Gleichstellung des Namens des wirtschaftlichen Stifters und der Stiftung mit einer Bankkontonummer vermeinte, wären somit nicht notwendig gewesen, da durch die Bejahung dieser Gleichstellung die Bestimmbarkeit der Identität nicht gegeben wäre. Aus dem Umstand, dass sich der *StGH* mit der Ansicht des *VGH* auseinandersetzte, darf wohl nicht der Schluss gezogen werden, dass ein die Bankkontonummer der betreffenden Person enthaltendes Ersuchen anders zu beurteilen gewesen wäre als der dem *StGH* Urteil zugrundeliegende Sachverhalt. Das Argument des *VGH*, dass Punkt 2 des Protokolls zum TIEA FL-D keinen Anwendungsbereich hätte, wenn die Nennung eines Stiftungsnamens oder einer Bankkontonummer als nicht ausreichend qualifiziert werden würde, greift nicht, da – wie bereits im Landtagsprotokoll ausgeführt – die Bekanntgabe eines Pseudonyms, welcher einer bestimmten Person zuzuordnen ist, in Verbindung mit einer Bankkontonummer als Anhaltspunkte im Sinne dieses Protokolls zum TIEA FL-D denkbar ist. Weiters ist zu betonen, dass die Nennung von Anhaltspunkten anstelle von Namen zur Identifikation einer einzelnen Person nur im Ausnahmefall als ausreichend angesehen werden soll und daher Punkt 2 des Protokolls zum TIEA FL-D nur einen Auffangtatbestand für jene Sachverhalte darstellen kann, in denen die Identifikation einer einzigen steuerpflichtigen Person zwar eindeutig gegeben ist, jedoch deren Name nicht genannt werden kann. Punkt 2 des Protokolls zum TIEA FL-D will keine alltäglichen Fälle abdecken.

### Zwingendes Vorliegen inländischer Ermittlungen

7. Eine weitere in Buchst. a enthaltene Voraussetzung für ein gültiges Ersuchen ist das Vorliegen eines konkreten Anlassfalles. Diese Bedingung steht mit jener der Bestimmung der Identität nur insoweit in Konnex, als der im Ersuchen angeführte steuer- bzw. steuerstrafrechtliche Sachverhalt sich auf den vom Ersuchen betroffenen einzelnen Steuerpflichtigen beziehen muss. Das Amtshilfeverfahren soll der Unterstützung eines Verfahrens (Ermittlungs- oder Strafverfahren, Veranlagungs- oder Steuerbemessungsverfahren)<sup>39</sup> im Inland (im vorliegenden Fall Deutschland) dienen und nicht solche inländischen Ermittlungen ersetzen.

8. Die Trennung dieser beiden in Buchst. a enthaltenen Voraussetzungen – Bestimmung der Identität und Vorliegen inländischer Ermittlungen – ist bei der Vornahme der Prüfung von großer Wichtigkeit und muss daher stärker als im *StGH* Urteil betont werden. Meiner Ansicht nach hätte selbst die Angabe von Namen und Adressen von in Deutschland ansässigen Personen in diesem konkreten (dem *StGH* Urteil zugrundeliegenden) Ersuchen nicht zu einer Erfüllung der Voraussetzungen des Buchst. a geführt. Hätte nämlich das Bundeszentralamt Personen in dem Ersuchen namentlich genannt, ohne dass es bereits steuer- oder strafrechtliche Ermittlungen gegen diese gegeben hätte, so wäre dieses Ersuchen als bloße Vermutung zu qualifizieren und daher unzulässig gewesen. Sowohl aus dem Wortlaut im SteAHG „[...] Identität des einzelnen Steuerpflichtigen, dessen steuer- oder strafrechtliche Verantwortung betroffen ist [...]“ als auch aus der Formulierung im TIEA FL-D „[...] Identität der Person, der die Ermittlung oder Untersuchung gilt [...]“ ist eindeutig erkennbar, dass es hinsichtlich dieser konkret identifizierten Person bereits inländische Ermittlungen geben muss. Die Ergebnisse eines Ersuchens dürfen nicht Auslöser eines inländischen Verfahrens sein. Beim vorliegenden Sachverhalt führt das Erfordernis des kumulativen Vorliegens dieser beiden in Buchst. a enthaltenen Bedingungen dazu, dass die ersuchende Behörde nicht wahllos Namen und Adressen von Familienmitgliedern und von anderen dem wirtschaftlichen Stifter nahestehenden Personen in das Amtshilfeersuchen aufnehmen kann, ohne im Inland bereits Verfahren gegen diese Personen eröffnet und im Rahmen dieser Ermittlungen gegen diese Personen vorgenommen zu haben. Die Vermutung, dass beispielsweise Familienangehörige oder davon verschiedene testamentarisch bedachte Erben des Stifters auch als Begünstigte in der liechtensteinischen Stiftung geführt werden, reicht keinesfalls aus, um die Voraussetzungen nach Buchst. a zu erfüllen. Ergänzend dazu ist anzuführen, dass die bloße Eröffnung eines Verfahrens auch nicht ausreicht, wenn kein begründeter Verdacht gegeben ist.<sup>40</sup> Die Möglichkeit der Erlangung von Information von der ersuchten Behörde besteht daher nur zu dem Zweck, bereits laufende Verfahren zum Abschluss zu bringen (beispielsweise durch die Information über die Höhe der Bemessungsgrundlage). Ein vermutlich von den Beschwerdegegnern ins Treffen geführtes Argument, aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung sei die Wahrscheinlichkeit sehr hoch, dass sich unter den Begünstigten der Stiftung in Deutschland steuerpflichtige Personen befinden, ist jedenfalls nicht als für die Entscheidung über die Zulässigkeit eines Ersuchens relevant anzusehen, da jede in Art. 7 Abs. 2 SteAHG bzw. Art. 5 Abs. 5 TIEA FL-D genannte Voraussetzung auf den konkreten Fall hin zu überprüfen ist. Solch eine Wahrscheinlichkeit kann keinesfalls ein Amtshilfeersuchen rechtfertigen.

### Fazit

9. Dieses jüngst ergangene *StGH* Urteil zeigt ganz klar, dass jedes einzelne Amtshilfeersuchen von der ersuchenden Behörde (in diesem Fall von der liechtensteinischen Steuerverwaltung) hinsichtlich der Erfüllung aller Bedingungen streng überprüft werden muss.

<sup>38</sup> Protokoll der Landtagsitzung zum Abkommen vom 10.11.2009 über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung des Königreichs Belgien vom 22.04.2010, S. 429.

<sup>39</sup> BuA 71/2010, 11.

<sup>40</sup> Stellungnahme der Regierung zum SteAHG, 71/2010, 10, worin beispielhaft die notwendige Begründung eines Verdachts auf Steuerhinterziehung genannt wird.

Bei der Vornahme dieser Prüfung müssen die einzelnen in einem TIEA enthaltenen Voraussetzungen, die als Ergebnis von Verhandlungen zwischen den Vertragsstaaten in das TIEA aufgenommen wurden, auf den konkreten Fall hin überprüft werden. Die Tatsache, dass ein TIEA mit einem anderen Staat abgeschlossen wurde, bedeutet nicht, dass jedem Informationsbegehren eines Vertragsstaates ungeprüft zu entsprechen ist. In diesem *StGH* Urteil wurden für die Beantwortung zukünftiger Fragen hinsichtlich der Qualifizierung eines Ersuchens als unerlaubte Beweisausforschung wichtige Aussagen getroffen. Betreffend die Frage, ob die Nennung eines Bankkontos alleine schon zur Bestimmung der Identität eines einzelnen Steuerpflichtigen ausreichend ist, wäre jedoch eine genauere Aussage wünschenswert gewesen.



Durchsuchung beim zeugnisverweigerungsberechtigten Dritten; Verhältnis von Beschlagnahme und Herausgabeverlangen

§§ 53, 95, 97, 103 StPO

Eine Durchsuchung zur Beschlagnahme bestimmter Gegenstände beim Nichtverdächtigen (§ 103 StPO), die eine in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 3b oder Nr. 5 StPO genannten Person betrifft und die voraussichtlich zur Erlangung von Erkenntnissen führt, über die diese Person das Zeugnis verweigern dürfte, ist regelmäßig nur dann zulässig, wenn die betroffene Person zuvor erfolglos zur Herausgabe (§ 95 Abs. 1 StPO) aufgefordert wurde.

(Leitsatz des Autors)

LG Saarbrücken, Beschl. v. 12.3.2013 – 2 Qs 15/13, BeckRS 2013, 05113

## Aus den Gründen

1. Die gemäß § 304 Abs. 1 StPO statthafte Beschwerde ist zulässig.

Der Vollzug der Durchsuchung am 21.2.2013 lässt das Rechtsschutzbedürfnis nicht entfallen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind grundsätzlich auch bereits vollzogene Zwangsmaßnahmen gerichtlich überprüfbar, sofern diese – wie dies bei Durchsuchungsanordnungen in der Regel der Fall ist – einen tief greifenden Grundrechtseingriff begründen und sich die direkte Belastung durch den angegriffenen Hoheitsakt nach dem typischen Verfahrensablauf auf eine Zeitspanne beschränkt, in welcher der Betroffene eine gerichtliche Entscheidung in der von der Prozessordnung gegebenen Instanz kaum erlangen kann (BVerfGE 96, 27, 40; BVerfG NJW 1998, 2131, 2132).

2. Die Beschwerde hat auch in der Sache Erfolg.

Die auf der Grundlage des § 103 StPO angeordnete Durchsuchung der Steuerberaterkanzlei des Beschwerdeführers verstieß gegen das Übermaßverbot, so dass im Beschwerdeverfahren die Rechtswidrigkeit der Maßnahme festzustellen war.

a) Der für die Anordnung der Durchsuchung gemäß § 103 StPO erforderliche Verdacht einer Straftat (vgl. Meyer-Göbner, StPO, 55. Aufl. 2012, § 102, Rn. 2) lag vor. Aus

den in der Verfügung der Staatsanwaltschaft Saarbrücken vom 23.12.2010 (Bl. 5 fda) und den im angefochtenen Beschluss des Amtsgerichts Saarbrücken vom 5.11.2012 (Bl. 113 fda) angeführten Gründen besteht gegen den Beschuldigten W. der Verdacht der Insolvenzverschleppung (§§ 64 Abs. 1, 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG aF).

b) Dem Erlass der Durchsuchungsanordnung stand auch ein Beschlagnahmeverbot, das zur Unzulässigkeit der Durchsuchungsanordnung geführt hätte (vgl. Meyer-Göbner, § 97, Rn. 1; § 103, Rn. 7; LR-Schäfer, 25. Aufl. 2004, § 97, Rn. 4; LG Fulda, NJW 2000, 1508), nicht entgegen.

Die in der Kanzlei des Beschwerdeführers aufbewahrten und anlässlich des Vollzugs der Durchsuchung beschlagnahmten Unterlagen befanden sich zwar gemäß § 97 Abs. 2 S. 1 StPO im (Allein)Gewahrsam des Beschwerdeführers (vgl. KK-Nack, 6. Aufl. 2008, § 97, Rn. 17; LR-Schäfer, § 97, Rn. 116); sie unterfallen aber nicht dem Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO.

Es kann dahinstehen, ob es sich bei den im Durchsuchungsbeschluss aufgeführten Beweismittel sämtlich um Unterlagen handelt, die dem Beschwerdeführer lediglich zur Erledigung der Buchführung übergeben worden sind und daher nicht an dem besonderen Vertrauensschutz teilnehmen, der Grund für das Zeugnisverweigerungsrecht und die Beschlagnahmefreiheit ist (vgl. LG Berlin, NJW 1977, 725; LG Saarbrücken, WM 1984, 948; LG Darmstadt, NSZ 1988, 286; LG München I, NJW 1989, 536, 537; LR-Schäfer, § 97 Rn. 76, 111; Meyer-Göbner, § 97, Rn. 40; Häcker, in: Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, 4. Aufl. 2006, § 93, Rn. 24; Joecks, in: Radtke/Hohmann, StPO, 2011, § 97, Rn. 34) oder ob der Beschwerdeführer aufgrund der Belege Jahresabschlüsse erstellen sowie Steuererklärungen vorbereiten und abgeben sollte. Denn auch im zuletzt genannten Fall sind die entsprechenden Unterlagen nur dann beschlagnahmefrei, wenn sie für die vorgenannten Zwecke noch benötigt werden (LG Berlin, NJW 1977, 725; LG Hamburg, Beschluss vom 4.7.2005, 608 Qs 3/05 [Juris]; LG Dresden, NJW 2007, 2709, 2712; LG Essen, NSZ-RR 2010, 150, 151). Davon kann nicht ausgegangen werden. Zum Zeitpunkt der Durchsuchungsanordnung am 5.11.2012 war die Gesellschaft, deren Geschäftsführer der Beschuldigte war, bereits aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (vgl. Bl. 117 dA).

c) Die Durchsuchungsanordnung verstieß jedoch gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der bei allen strafprozessualen Zwangsmaßnahmen zu beachten ist (vgl. Murmann, in: Heghmanns/Scheffler, Handbuch zum Strafverfahren, III. Kap., Rn. 15).

Eine Durchsuchung beim Nichtverdächtigen ist gemäß § 103 StPO nur unter engeren Voraussetzungen zulässig ist als eine Durchsuchung beim Verdächtigen nach § 102 StPO (BVerfG, NJW 2003, 2669, 2670). Zudem schreibt § 160a Abs. 2 S. 1 StPO vor, dass an die Verhältnismäßigkeit von Ermittlungsmaßnahmen, durch die eine in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO genannte Person betroffen wäre und aus der voraussichtlich Erkenntnisse erlangt würden, über die diese Person das Zeugnis verweigern dürfte, gesteigerte Anforderungen zu stellen sind.

Dass ein Beschlagnahmeverbot gemäß § 97 StPO nicht besteht, hindert die Anwendung des § 160a Abs. 2 StPO nicht. § 160a StPO stellt allein auf das Bestehen eines