

**VERNEHMLASSUNGSBERICHT**  
**DER REGIERUNG**  
**BETREFFEND**  
**DIE ABÄNDERUNG DES STRAFGESETZBUCHES**

**(Erweiterung des Vortatenkatalogs von § 165 des Strafgesetzbuches um  
schwere Steuerdelikte)**

**Ministerium für Inneres, Justiz und Wirtschaft**

**Vernehmlassungsfrist: 21. August 2015**



## INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung .....	4
Zuständiges Ministerium.....	4
Betroffene Stellen .....	4
1. Ausgangslage .....	5
1.1 Empfehlung der Financial Action Task Force (FATF) .....	5
1.2 4. Geldwäscherei-Richtlinie.....	6
1.3 Arbeitsgruppe „Schwere Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei“ .....	7
1.4 Arbeitsgruppe zur Umsetzung des neuen Standards der Vortat von Steuerdelikten zur Geldwäscherei .....	7
2. Anlass / Notwendigkeit der Vorlage / Begründung der Vorlage.....	9
2.1 Grundsätze für die Umsetzung in Liechtenstein .....	10
2.1.1 Kohärenz mit nationalem Recht .....	10
2.1.2 Zeitgerechte Umsetzung.....	10
2.1.3 Möglichst niedrige Compliance-Kosten .....	11
3. Erläuterungen zur Abänderung des Strafgesetzbuches .....	12
4. Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	22
5. Regierungsvorlage .....	23

## **ZUSAMMENFASSUNG**

*Im Februar 2012 hat die Financial Action Task Force (FATF) beschlossen, schwere Steuerdelikte im Bereich der direkten und indirekten Steuern in die Empfehlungen zum Vortatenkatalog zur Geldwäscherei aufzunehmen. Da Moneyval die neue FATF-Empfehlung übernommen hat, ist diese auch für Liechtenstein - als Mitglied des Europarats - anwendbar. Die Umsetzung der Empfehlung soll rechtzeitig vor dem nächsten Länderexamen erfolgen.*

*Der vorliegende Vorschlag für eine Gesetzesänderung setzt die Empfehlung der FATF um, indem der Vortatenkatalog im Strafgesetzbuch für direkte und indirekte Steuern entsprechend erweitert wird. Dabei werden schwere Steuerdelikte in Einklang mit den bestehenden Bestimmungen im liechtensteinischen Steuerrecht definiert.*

*Das Gesetz soll mit 1. Januar 2016 in Kraft treten. Die vorgeschlagenen Änderungen des Geldwäschereitatbestandes gelten dabei nur für jene schweren Steuerdelikte, die nach Inkrafttreten dieser Vorlage begangen werden.*

## **ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM**

Ministerium für Inneres, Justiz und Wirtschaft

## **BETROFFENE STELLEN**

Gerichte

Staatsanwaltschaft

Landespolizei

Stabsstelle Financial Intelligence Unit

Vaduz, 17. Juli 2015

LNR 2015-989

## 1. AUSGANGSLAGE

### 1.1 Empfehlung der Financial Action Task Force (FATF)

Im Februar 2012 hat die FATF Steuerdelikte in ihre Empfehlungen zum Vortatenkatalog zur Geldwäscherei aufgenommen.<sup>1</sup> Betroffen sind jedoch nicht alle Steuerdelikte. Voraussetzung zur Qualifizierung als Vortat ist vielmehr die Schwere der Straftat (engl. „serious offence“). Moneyval<sup>2</sup> hat die neuen FATF-Empfehlungen übernommen, und diese wurden dadurch für Liechtenstein - als Mitglied des Europarats - anwendbar.

Bei der Definition der Vortaten haben die Länder verschiedene Möglichkeiten.<sup>3</sup> Sie können:

- alle Straftaten als mögliche Geldwäschereivortaten bezeichnen („All-Crime“-Ansatz);
- die Vortat aufgrund eines Schwellenwerts definieren, sei es in Bezug auf die Kategorie einer schweren Straftat oder auf die Freiheitsstrafe, mit der die Vortat bedroht ist (Schwellenwertansatz);
- eine Liste der Vortaten erstellen (Listenansatz).

---

<sup>1</sup> Vgl. Mindestliste („Designated categories of offences“) im Glossar der FATF-Empfehlungen. Das Glossar ist ein integraler Bestandteil der FATF-Empfehlungen; [www.fatf-gafi.org/pages/glossary/d-i](http://www.fatf-gafi.org/pages/glossary/d-i).

<sup>2</sup> Moneyval ist der Expertenausschuss des Europarates für Fragen der Bekämpfung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung.

<sup>3</sup> Ziff. 2 der Interpretive Note to Recommendation 3 (money laundering offence), [http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF\\_Recommendations.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf); S. 34.

Liechtenstein folgt dem Listenansatz. Wie bei anderen Vortaten definiert die FATF nicht, was unter schweren Steuerdelikten zu verstehen ist. Sie präzisiert aber, dass sowohl direkte als auch indirekte Steuern erfasst sein müssen.<sup>4</sup> Es ist damit den einzelnen Ländern überlassen, im Einklang mit ihrem innerstaatlichen Recht zu bestimmen, welche Steuerdelikte als schwere Steuerdelikte gelten, solange sowohl direkte als auch indirekte Steuern abgedeckt sind. Dabei ist für diese wie auch für alle anderen Vortaten ein möglichst weiter Ansatz (engl. „widest range of predicate offences“) vorzusehen.<sup>5</sup>

## **1.2 4. Geldwäscherei-Richtlinie**

Bei der Umsetzung der FATF-Empfehlungen sind auch die Entwicklungen im Zusammenhang mit der 4. Geldwäscherei-Richtlinie zu beachten. Am 5. Juni 2015 hat die EU-Kommission die 4. Geldwäscherei-Richtlinie veröffentlicht.<sup>6</sup> Diese bezieht sich auf „kriminelle Aktivitäten“ im Zusammenhang mit Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Als kriminelle Aktivität gilt jede Form der kriminellen Beteiligung an allen Straftaten, einschliesslich Steuerstraftaten im Zusammenhang mit direkten und indirekten Steuern, die mit einer Freiheitsstrafe oder einer die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von mehr als einem Jahr oder – in Staaten, deren Rechtssystem ein Mindeststrafmass vorsieht – von mindestens mehr als sechs Monaten belegt werden können.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> „[T]ax crimes (related to direct taxes and indirect taxes)“ gemäss Mindestliste („Designated categories of offences“) im Glossar der FATF-Empfehlungen.

<sup>5</sup> Siehe FN 3.

<sup>6</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=DE>.

<sup>7</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 4 Bst. f der 4. Geldwäscherei-Richtlinie.

### **1.3 Arbeitsgruppe „Schwere Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei“**

Um die Thematik vor dem Hintergrund des liechtensteinischen Rechts zu analysieren, wurde seitens der Regierung eine Arbeitsgruppe „Schwere Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei“ unter gemeinsamer Leitung der Stabsstelle FIU und der Steuerverwaltung eingerichtet. In der Arbeitsgruppe nahmen Vertreter des Liechtensteinischen Bankenverbandes, des Liechtensteinischen Versicherungsverbandes, der Liechtensteinischen Treuhandkammer, des Vereins unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein und der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer sowie Vertreter des Ministeriums für Präsidiales und Finanzen, des Amtes für Justiz, der Staatsanwaltschaft, der Stabsstelle für Internationale Finanzplatzagenden und der Finanzmarktaufsicht Einsitz. Ziel der Arbeitsgruppe war die Aufarbeitung der Kernelemente einer Umsetzung der FATF-Empfehlung in Liechtenstein.

### **1.4 Arbeitsgruppe zur Umsetzung des neuen Standards der Vortat von Steuerdelikten zur Geldwäscherei**

Der Vorsitz der ursprünglich eingesetzten Arbeitsgruppe zur Bearbeitung der Thematik „Schwere Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei“ wurde mit Beschluss der Regierung vom 30. September 2014 dem Amt für Justiz übertragen. Die Arbeitsgruppe zur Umsetzung des neuen Standards der Vortat von Steuerdelikten zur Geldwäscherei hatte den Auftrag, der Regierung bis zum 1. Dezember 2014 einen Vernehmlassungsbericht unter Anschluss eines gesonderten Berichts der Arbeitsgruppe vorzulegen. Inhalt des gesonderten Berichts der Arbeitsgruppe sollte eine umfassende Auseinandersetzung mit den von den Vertretern der Verbände und den Behördenvertretern dargelegten Positionen und Umsetzungsvorschlägen sein.

In den Arbeitsgruppensitzungen vom 31. Oktober und 12. November 2014 konnte keine gemeinsame Position gefunden werden. Nachfolgende Verbände und Behörden waren an diesen Sitzungen durch eine oder mehrere Personen vertreten:

- Liechtensteinischer Bankenverband
- Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer
- Liechtensteinische Treuhandkammer
- Liechtensteinischer Versicherungsverband
- Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung
- Verein unabhängiger Vermögensverwalter in Liechtenstein
- VP180a – Verband der Personen nach Art. 180a PGR
- Finanzmarktaufsicht (FMA)
- Staatsanwaltschaft
- Stabsstelle FIU (SFIU)
- Stabsstelle für internationale Finanzplatzagenden (SIFA)
- Steuerverwaltung
- Ministerium für Inneres, Justiz und Wirtschaft
- Ministerium für Präsidiales und Finanzen
- Amt für Justiz

In den Folgemonaten wurden zahlreiche bi- und multilaterale Treffen zwischen Behörden- und Verbandsvertretern abgehalten. Die Diskussionen innerhalb der Arbeitsgruppe und mit den verschiedenen weiteren Involvierten drehten sich vor allem um die Frage der Wissenslichkeit, um eine allfällige Rückwirkung sowie um die Frage, was vom Begriff des Steuerbetruges umfasst wird. Vor allem in Bezug auf den letzten erwähnten Punkt gelang es nicht, einen Konsens hinsichtlich ei-



ner gemeinsamen Vernehmlassungsvorlage zu erzielen. Der Vorsitzende der Arbeitsgruppe erstattete der Regierung daraufhin einen ausführlichen Bericht, der zum einen die Positionen und Umsetzungsvorschläge sowohl der Verbände als auch der Behörden beinhaltet und zum anderen Handlungsoptionen für die Regierung aufzeigte.

Die Regierung schlägt vor, die Delikte des Steuerbetrugs (Art. 88 MWSTG und Art. 140 SteG) und der qualifizierten Steuerhinterziehung (Art. 89 MWSTG) in den Vortatenkatalog der Geldwäschereibestimmung nach § 165 StGB aufzunehmen. In § 165 Abs. 2 soll bei Steuerbetrug nach Art. 140 SteG die Wissentlichkeit als Tatbestandsvoraussetzung normiert werden. Der bisherige Abs. 3a kann durch den Einbezug von Art. 88 und 89 MWSTG in den Vortatenkatalog von § 165 StGB entfallen. Der geltende Abs. 4 von § 165 StGB bleibt unverändert.

## **2. ANLASS / NOTWENDIGKEIT DER VORLAGE / BEGRÜNDUNG DER VORLAGE**

Im Februar 2012 hat die Financial Action Task Force (FATF) schwere Steuerdelikte im Bereich der direkten und indirekten Steuern in ihre Empfehlungen zum Vortatenkatalog zur Geldwäscherei aufgenommen. Da Moneyval die neue FATF-Empfehlung übernommen hat, ist diese auch für Liechtenstein - als Mitglied des Europarats - anwendbar. Die Umsetzung der Empfehlung soll rechtzeitig vor dem nächsten Länderexamen erfolgen.

Der vorliegende Vorschlag für eine Gesetzesänderung setzt die Empfehlung der FATF um, indem der Vortatenkatalog im Strafgesetzbuch entsprechend erweitert wird. Dabei werden schwere Steuerdelikte in Einklang mit den bereits bestehenden Bestimmungen im liechtensteinischen Steuerrecht definiert.

Durch die Einsetzung einer breit aufgestellten Arbeitsgruppe aus Vertretern aller finanzplatzrelevanten Verbände und der Behörden sowie den zahlreichen bi- und

multilateralen Besprechungen zu dieser Thematik kann davon ausgegangen werden, dass sich die interessierten Kreise bereits im Vorfeld vertieft und eingehend mit den Problemstellungen und den Inhalten dieser Vernehmlassungsvorlage auseinander gesetzt haben. Die Vernehmlassungsfrist kann daher, auch in Anbetracht der Bekanntheit der unterschiedlichen Auffassungen in Bezug auf die erwähnten Punkte, kurz gehalten werden.

## **2.1 Grundsätze für die Umsetzung in Liechtenstein**

Die Umsetzung der FATF-Empfehlung in Liechtenstein folgt den nachfolgenden Grundsätzen:

### **2.1.1 Kohärenz mit nationalem Recht**

Gemäss der FATF-Empfehlung sind schwere Steuerdelikte zu erfassen. Die Umsetzung soll sich dabei am Unrechtsgehalt, wie er im bestehenden liechtensteini-schen Rechtsrahmen zu finden ist, orientieren. Aus diesem Grund soll auf schwere Steuerdelikte in Liechtenstein, das heisst auf die gerichtlich strafbaren Vergehen nach dem Steuergesetz (SteG) und Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), abgestellt werden. Für nicht gerichtlich strafbare Übertretungen steht die internationale Amtshilfe in Steuersachen zur Verfügung.

### **2.1.2 Zeitgerechte Umsetzung**

Der Vortatenkatalog wurde bereits im Februar 2012 seitens der FATF um schwere Steuerdelikte erweitert. Wie bei anderen Vortaten hat die FATF jedoch nicht definiert, was unter schweren Steuerdelikten zu verstehen ist.

Nachdem zahlreiche Staaten die Empfehlung bereits umgesetzt haben, gilt es, das Risiko eines regulatorischen Gefälles und das damit einhergehende Reputationsrisiko zu vermeiden. Damit hat die Umsetzung zeitnah zu erfolgen.

Die Umsetzung soll jedenfalls vor dem nächsten Länderexamen (voraussichtlich 2018/19) erfolgen. Für das Länderexamen sollten praktische Erfahrungen über einen repräsentativen Zeitraum mit den neuen Bestimmungen vorliegen, um eine effektive Prüfung zu ermöglichen. Sollten sich ausserdem aus anderen Länderexamen neue Erkenntnisse betreffend den Standard ergeben, so besteht noch genügend Zeit, entsprechende weitere Anpassungen vorzunehmen.

Zu berücksichtigen sind zudem die internationalen Entwicklungen im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen. Neben der multilateralen Amtshilfekonvention des Europarates und der OECD (MAK), die Liechtenstein am 21. November 2013 unterzeichnet hat, ist das FATCA-Abkommen zwischen Liechtenstein und den Vereinigten Staaten von Amerika am 22. Januar 2015<sup>8</sup> in Kraft getreten. Darüber hinaus hat Liechtenstein am 29. Oktober 2014 in Berlin die multilaterale Vereinbarung (MCAA) zum automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA) unterzeichnet. In diesem Zusammenhang hat sich Liechtenstein im März 2014 zum Status als frühzeitiger Anwender (engl. „early adopter“) bekannt. Eine zeitliche und inhaltliche Parallelität mit der Anwendbarkeit einzelner Amtshilfeinstrumente (MAK, AIA) ist nicht erforderlich, zumal sich die neue FATF-Empfehlung ausschliesslich auf schwere (verpönte) Steuerdelikte bezieht, während bei der Amtshilfe keine derartige Beschränkung besteht. Die Zielrichtung der Amtshilfe ist generell umfassender.

### 2.1.3 Möglichst niedrige Compliance-Kosten

Die Umsetzung der FATF-Empfehlung soll in den bestehenden Rechtsrahmen eingebettet werden. Abgesehen von der Erweiterung des Vortatenkatalogs sol-

---

<sup>8</sup>. Abkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen; LGBl. 2015 Nr. 5.

len keine neuen Pflichten für die Marktteilnehmer eingeführt werden. Auch die Pflichten nach dem Sorgfaltspflichtgesetz (insbesondere die Meldepflicht an die Stabsstelle FIU bei Verdacht auf eine Vortat der Geldwäscherei) bleiben unverändert bestehen.

### **3. ERLÄUTERUNGEN ZUR ABÄNDERUNG DES STRAFGESETZBUCHES**

#### **zu Art. 165**

Die Bestimmungen zur Geldwäscherei sind in § 165 StGB geregelt. Wer gemäss § 165 Abs. 1 StGB Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen [...] oder einer Übertretung [...] herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert, [...] ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen. § 165 Abs. 1 StGB erfasst Tathandlungen des Verbergens und Verschleierns solcher Vermögensbestandteile, insbesondere indem der Täter im Rechtsverkehr den Ursprung oder die wahre Beschaffenheit dieser Vermögenswerte, das Eigentum oder sonstige Rechte an ihnen, die Verfügungsbefugnis über sie, ihre Übertragung oder darüber, wo sie sich befinden, falsche Angaben macht.

Zudem ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen, wer gemäss § 165 Abs. 2 StGB Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen [...] oder einer Übertretung [...] herrühren, an sich bringt, in Verwahrung nimmt [...] solche Vermögensbestandteile umwandelt, verwertet oder einem Dritten überträgt. Anders als § 165 Abs. 1 StGB erfasst Abs. 2 daher auch wirtschaftliche Vermögensbewegungen, wie Verwerten, Verwahren oder Verwalten etc., die grundsätzlich nicht unwertbehaftet sind.

Im Bereich der Steuern sind derzeit gemäss § 165 Abs. 3a StGB lediglich Vergehen im Sinne von Art. 88 MWSTG erfasst, die im Zusammenhang mit einer Schä-

digung des Haushalts der Europäischen Gemeinschaften stehen, sofern die hinterzogene Steuer oder der unrechtmässige Vorteil 75'000 Franken übersteigt. Andere Steuerdelikte sind derzeit nicht erfasst.

Vor dem Hintergrund der FATF-Empfehlung soll nun § 165 StGB auf alle schweren Steuerdelikte im Bereich der direkten und indirekten Steuern erweitert werden. Das liechtensteinische Steuerrecht (SteG, MWSTG) unterscheidet zwischen „Übertretungen“ und „Vergehen“. Während Übertretungen von der Steuerverwaltung zu verfolgen sind, fallen Vergehen aufgrund ihrer Strafdrohung in die Zuständigkeit des Landgerichts. Das liechtensteinische Steuerrecht ahndet keine Steuerdelikte als Verbrechen im Sinne von § 17 Abs. 1 StGB.

§ 165 StGB soll in den Abs. 1 und 2 dahingehend angepasst werden, dass die gemäss liechtensteinischem Steuerrecht gerichtlich strafbaren Vergehen als Vortaten in die Geldwäschereibestimmungen aufgenommen werden.

Abs. 3a wird hingegen aufgehoben, weil dieser einen Teilbereich der Mehrwertsteuerdelikte als Geldwäscherei erfasst und durch den Einbezug von Art. 88 MWSTG inhaltlich abgedeckt ist.

Vorgeschlagen wird, folgende Steuervergehen als schwere Steuerdelikte zu qualifizieren:

- Art. 140 SteG (Steuerbetrug)<sup>9</sup>;
- Art. 88 MWSTG (Steuerbetrug)<sup>10</sup>; und

---

<sup>9</sup> Steuerbetrug (Art. 140 SteG): Wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wird nach Art. 140 SteG wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

<sup>10</sup> Steuerbetrug (Art. 88 MWSTG): Wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wird nach Art. 140 SteG wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

- Art. 89 MWSTG (Qualifizierte Steuerhinterziehung)<sup>11</sup>

Art. 140 SteG setzt den vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden voraus. Gemäss § 5 StGB handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Gemäss StGB beinhaltet der Begriff „Vorsatz“ daher auch den Eventualvorsatz.

Ein Steuerbetrug unterscheidet sich von der „einfachen“ Steuerhinterziehung in der Art, dass er mit qualifizierten Mitteln, nämlich mit Urkunden begangen wird, die gefälscht oder verfälscht sind beziehungsweise erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig wiedergeben worden sind.

Als Urkunde gilt jedes Schriftstück, das geeignet ist, steuerlich erhebliche Tatsachen zu belegen. Dies sind insbesondere Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Bescheinigungen oder die Beilagen zur Steuererklärung.<sup>12</sup> Die Steuererklärung selbst ist eine reine Wissensklärung und gilt somit nicht als „Urkunde“.<sup>13</sup>

Eine „einfache“ Steuerhinterziehung ohne Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden kann keine Vortat zur Geldwäscherei darstellen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn handelsrechtliche Geschäftsbücher ordnungsgemäss geführt werden, im Ausland aber

---

<sup>11</sup> Qualifizierte Steuerhinterziehung (Art. 89 MWSTG): 1) Wer eine Steuerhinterziehung unter erschwerenden Umständen begeht, wird wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft. Als erschwerende Umstände gelten:

- a) das Anwerben einer oder mehrerer Personen für eine Steuerhinterziehung;
  - b) das gewerbsmässige Verüben von Steuerhinterziehungen.
- 2) Eine Bestrafung nach Abs. 1 schliesst eine zusätzliche Bestrafung nach Art. 88 aus.

<sup>12</sup> Vgl. Wegleitung der Steuerverwaltung zur Steuererklärung 2013 für juristische Personen, 22; *Hosp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein (2011) 167 f.

<sup>13</sup> Vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, Handkommentar zum DBG (2003) Art. 186 N 29.

eine steuerliche Zurechnungsfiktion stattfindet, die in weiterer Folge zu einer unrichtigen Steuererklärung führt. Möglicherweise ist in diesen Fällen zwar eine Steuerhinterziehung verwirklicht, oft dürfte aber in diesen Fällen zur Täuschung der Steuerbehörde keine falsche, verfälschte oder inhaltlich unrichtige Urkunde verwendet worden sein. Bei Verwendung von völlig substanz- und funktionslosen so genannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund dürften jedoch regelmässig solche Urkunden involviert sein.

Auch für schwere Steuerdelikte gilt der Grundsatz, dass der Tatbestand der Geldwäsche auch dann vorliegt, „wenn die Aktivitäten, die den zu waschenden Vermögensgegenständen zugrunde liegen, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates oder eines Drittlandes stattgefunden haben“.<sup>14</sup> Es ist irrelevant, wo die Vortat der Geldwäscherei (das schwere Steuerdelikt) stattgefunden hat.<sup>15</sup> Nichtsdestotrotz muss sich die Aktivität am liechtensteinischen Verständnis schwerer Steuerdelikte messen, um als Vortat gelten zu können. Für diesen Zweck ist ein im Ausland verwirklichter Sachverhalt gedanklich „ins Inland zu spiegeln“, und es ist die Frage zu stellen, ob der gleiche Sachverhalt in Liechtenstein ein schweres Steuerdelikt darstellen würde und daher eine Vortat zur Geldwäscherei wäre.

---

<sup>14</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 4 der 4. Geldwäscherei-Richtlinie; Richtlinie (EU) 2015/849 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission; L 141/73.

<sup>15</sup> Vgl. *Breuer*, Die Bekämpfung der Geldwäsche im Völkerrecht, in der Europäischen Union und im Fürstentum Liechtenstein (2003) 205.

Mit der Totalrevision des SteG im Jahr 2010 wurde der Tatbestand der Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern (Art. 141 SteG)<sup>16</sup> neu ins Steuergesetz aufgenommen. Er steht im Zusammenhang mit der Einführung der Bestimmungen über den liechtensteinischen Steuerabzug an der Quelle,<sup>17</sup> beispielsweise beim Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit und dessen Ersatzeinkünften, sowie der Quellenbesteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen. Art. 141 SteG bezieht sich in erster Linie auf die Art der Steuererhebung im Inland, nicht aber auf die Steuerpflicht an sich. Aufgrund der Hintergründe dieser Strafbestimmung erscheint eine Erfassung als Vortat zur Geldwäscherei nicht zweckmässig zu sein.

Gemäss dem geltenden § 165 Abs. 3a StGB sind derzeit bereits Vergehen im Sinne von Art. 88 MWSTG erfasst, jedoch nur solche, die im Zusammenhang mit einer Schädigung des Haushalts der Europäischen Gemeinschaften stehen, sofern die hinterzogene Steuer oder der unrechtmässige Vorteil 75 000 Franken übersteigt. Durch die Aufnahme von Art. 88 MWSTG in den Vortatenkatalog von § 165 StGB kann der bisherige Abs. 3a entfallen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zum Steuerbetrug nach Art. 140 SteG verwiesen.

Ebenfalls in den Vortatenkatalog von § 165 aufgenommen wird die qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art. 89 MWSTG.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern (Art. 141 SteG): Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines anderen Nutzen verwendet, wird nach Art. 141 SteG wegen Vergehens mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

<sup>17</sup> Siehe BuA 48/2010, 236.

<sup>18</sup> Qualifizierte Steuerhinterziehung (Art. 89 MWSTG):

- 1) Wer eine Steuerhinterziehung unter erschwerenden Umständen begeht, wird wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft. Als erschwerende Umstände gelten:
  - a) das Anwerben einer oder mehrerer Personen für eine Steuerhinterziehung;
  - b) das gewerbsmässige Verüben von Steuerhinterziehungen.
- 2) Eine Bestrafung nach Abs. 1 schliesst eine zusätzliche Bestrafung nach Art. 88 aus.



Der Geldwäschereitatbestand gemäss § 165 Abs. 1 StGB ist verwirklicht, wenn jemand Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen[...] oder einer Übertretung [...] herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert. Gemäss § 165 Abs. 2 StGB liegt Geldwäscherei zudem vor, wenn jemand Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen [...] oder einer Übertretung [...] herrühren, an sich bringt, in Verwahrung nimmt [...] solche Vermögensbestandteile umwandelt, verwertet oder einem Dritten überträgt.

Gemäss § 165 Abs. 4 StGB in der aktuellen Fassung rührt ein Vermögensbestandteil aus einer strafbaren Handlung her, wenn ihn der Täter der strafbaren Handlung durch die Tat erlangt oder für ihre Begehung empfangen hat oder wenn sich in ihm der Wert des ursprünglich erlangten oder empfangenen Vermögenswertes verkörpert.<sup>19</sup>

Zur Frage der Wissentlichkeit als Tatbestandsmerkmal der Geldwäscherei nach § 165 StGB sind folgenden Überlegungen anzustellen:

Mit der Revision des StGB im Jahr 2000 wurde das subjektive Tatbestandsmerkmal der „Wissentlichkeit“ bei den Geldwäschereitatbeständen gemäss § 165 Abs. 2 StGB gestrichen. Grund dafür war, dass der Nachweis dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals der Wissentlichkeit um den kriminellen Ursprung des Vermögensbestandteils in der Praxis kaum möglich war, und eine fast unüberwindbare Hürde im Kampf gegen die Geldwäscherei darstellte. Aus diesem Grund wurde der Tatbestand von Abs. 2 auf vorsätzliches bzw. eventualvorsätzliches Handeln (§ 5 Abs. 1 StGB) ausgedehnt; das subjektive Tatbestandsmerkmal „wissentlich“ ist entfallen.<sup>20</sup> Diese Änderung wurde seitens Behörden, namhafter Verbände und Marktteilnehmer begrüsst, um deutlich zu signalisieren, dass kei-

---

<sup>19</sup> Vgl. Höpfel/Ratz, WK-StGB<sup>2</sup> § 165 Rz 5.

<sup>20</sup> Vgl. BuA 56/2000, S. 58.

ne verpönten Gelder im Finanzplatz Liechtenstein gewünscht sind und Liechtenstein bereit ist, Zuwiderhandlungen gegen die Bestimmungen der Geldwäsche verstärkt zu sanktionieren.<sup>21</sup>

Damit wurde eine Empfehlung von Moneyval umgesetzt und bewusst von der österreichischen Rezeptionsvorlage abgewichen. Die Moneyval-Experten haben seinerzeit sogar angeregt, eine Ausweitung auf Fahrlässigkeit zu prüfen. Für Zwecke der Umsetzung der FATF-Empfehlung im Bereich schwerer Steuerdelikte ist zu prüfen, ob ein Abstellen auf eventualvorsätzliches Handeln wirklich zweckmässig ist. Während § 165 Abs. 1 StGB auf Tathandlungen abstellt, deren Unwertgehalt (Verbergen, Verschleiern) unmittelbar einsichtig ist, sind die äusserlichen Tathandlungen des § 165 Abs. 2 StGB als wirtschaftliche Vermögensbewegungen nicht schon für sich genommen unwertbehaftet.

Durch die Wiedereinführung des Kriteriums der „Wissentlichkeit“ würde für Steuerdelikte, die bereits heute nach § 165 Abs. 3a StGB erfasst sind, jedoch ein Rückschritt erfolgen, und die Hürde für die Anwendbarkeit der Geldwäschereibestimmungen würde in diesem Bereich wieder angehoben werden.

Es wird daher vorgeschlagen, in Bezug auf den neu erfassten Steuerbetrug nach Art. 140 SteG die Strafbarkeit davon abhängig zu machen, dass das Delikt wissentlich begangen wurde. In Bezug auf alle anderen Vortaten (auch in Bezug auf die neu in den Vortatenkatalog aufgenommenen Art. 88 und 89 MWSTG) bleibt es aber bei der bestehenden, bewährten Regelung, wonach für eine Bestrafung auch Eventualvorsatz genügt.

Rechtsvergleichend kann festgehalten werden, dass im schweizerischen Strafrecht der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*) genügt. Der Anwendungsbereich ist

---

<sup>21</sup> Vgl. BuA 56/2000, S. 30 f.

dabei sehr weit: Wenn in der Schweiz ein Geldwäscher mit einiger Wahrscheinlichkeit annimmt, dass es sich um Vermögenswerte aus Verbrechen handelt, jedoch möglichst jede Nachforschung vermeidet, um die Wahrheit nicht erfahren zu müssen, handelt er eventualvorsätzlich.<sup>22</sup> In Deutschland ist neben dem bedingten Vorsatz sogar Leichtfertigkeit (die etwa der bewussten Fahrlässigkeit entspricht) erfasst. Auch in Monaco ist fahrlässige Geldwäscherei strafbar. Nur in Österreich gibt es eine Beschränkung auf Wissentlichkeit in § 165 Abs. 2 öStGB, also jenem Teilbereich, in dem „sozialadäquate Handlungen“ (z.B. die simple Annahme von aus Verbrechen erlangten Vermögenswerten) in Frage stehen. Im Anwendungsbereich von Art. 165 Abs. 1 öStGB reicht – wie im liechtensteinischen Recht - bedingter Vorsatz. Würden die Anforderungen für die Geldwäschereinorm hinaufgesetzt werden, indem bei der inneren Tatseite wieder - wie vor dem Jahr 2000 - auf die Wissentlichkeit zurückgegangen wird, ginge dieser Vorschlag über die Steuerdelikte als Vortaten hinaus und würden sämtliche Geldwäschereifälle erfasst. Dies würde bedeuten, dass jemand, der bewusst in Kauf nimmt, dass Gelder aus einem Verbrechen stammen, diese aber trotzdem wäscht, künftig in Liechtenstein straffrei ausgehen würde. Ein solcher Rückschritt zur Situation wie vor dem Jahr 2000 könnte bei einer der nächsten Länderevaluationen Liechtensteins allenfalls zu einer negativen Beurteilung in dieser Thematik führen.

Mit der nun vorgenommenen Erweiterung des Vortatenkatalogs wird in Bezug auf Steuerstraftaten als Vortaten der Geldwäscherei eine Angleichung zur Rezeptionsvorlage des § 165 öStGB hergestellt. In Österreich wurden bereits im Jahr 1998 die in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden Finanzvergehen des Schmuggels oder der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben in den Vortatenkatalog aufgenommen. Die Abgrenzung der gerichtlichen von der ver-

---

<sup>22</sup> Urteil des Bundesgerichts vom 18. Juli 2013, 6B\_627/2012.

waltungsbehördlichen Zuständigkeit ergibt sich aus § 53 des österreichischen Finanzstrafgesetzes (öFinStrG). Ein Gericht ist danach zuständig, wenn der Schmuggel oder die Hinterziehung der Abgaben vorsätzlich begangen wurde und der massgebliche Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), 50'000 Euro übersteigt oder wenn die Summe der massgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Schmuggeleien oder Hinterziehungen 50'000 Euro übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen.

Der Tatbestand des Schmuggels und der Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben ist in § 35 öFinStrG geregelt. Des Schmuggels macht sich danach schuldig, wer eingangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich vorschriftswidrig in das Zollgebiet oder aus einer Freizone oder einem Freilager in einen anderen Teil des Zollgebietes verbringt oder der zollamtlichen Überwachung entzieht oder ausgangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich ohne Abgabe einer Zollanmeldung aus dem Zollgebiet verbringt. Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach § 33 öFinStrG macht sich schuldig, wer, ohne einen Schmuggel zu begehen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Verkürzung einer solchen Abgabe dadurch bewirkt, dass er eingangs- oder ausgangsabgabepflichtige Waren entgegen einem Verbot oder einer Verpflichtung behandelt, verwendet oder verbraucht, und es unterlässt, dies dem Zollamt vorher anzuzeigen.

Darüber hinaus erklärt § 1 Abs. 3 des öFinStrG jene vorsätzlichen Finanzvergehen zu Verbrechen im Sinne des § 17 öStGB, die mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind. Damit werden diese Fi-

nanzvergehen zu Verbrechen im Hinblick auf die Geldwäscherei nach § 165 öStGB und somit direkt Vortat zur Geldwäscherei.

Die vorgenannten Steuerstraftaten sind bereits seit einigen Jahren Vortaten zur Geldwäscherei in Österreich. In der höchstgerichtlichen Rechtsprechung lassen sich jedoch keine Urteile finden, die Finanzvergehen als Vortat zur Geldwäscherei zum Inhalt haben. Somit lassen sich auch keine Rückschlüsse über die konkrete Anwendung von Steuerstraftaten als Vortaten zur Geldwäscherei ziehen.

Die in Liechtenstein vorgeschlagene Erweiterung des Vortatenkatalogs von § 165 StGB um schwere Steuerdelikte entspricht somit im Grundsatz der von Österreich gewählten Lösung, mit dem Unterschied, dass in Österreich auch Steuerhinterziehung und Schmuggel als Vortaten erfasst sind, verbunden mit einer Strafdrohung bis zu 5 Jahren Freiheitsstrafe für Abgabenhinterziehung und bis 10 Jahre Freiheitsstrafe für Steuerbetrug.

Es könnte allenfalls zur Diskussion gestellt werden, ob die bestehenden Steuerstraftatbestände im liechtensteinischen Steuerrecht (siehe oben) für Zwecke des Vortatenkatalogs weiter qualifiziert werden sollen und ob eine derartige Qualifizierung zu einem sachlich gerechtfertigten Ergebnis führt.

Das liechtensteinische Steuerrecht kennt für den Steuerbetrug keine Wertgrenzen. Vorsätzlicher Steuerbetrug unter Gebrauch von falschen, verfälschten, inhaltlich unwahren Geschäftsbüchern oder anderen Urkunden ist unabhängig von der Höhe der hinterzogenen Steuer strafbar. Selbiges gilt für die qualifizierte Steuerhinterziehung gemäss Art. 89 MWSTG. Durch den Einbezug von Wertgrenzen würde man sich daher vom innerstaatlichen Verständnis des Steuerbetrugs entfernen.

Gemäss dem in der Schweiz bereits vom Bundesrat verabschiedeten Art. 305bis Ziff. 1bis StGB wird auf einen Schwellenwert von CHF 300'000 abgestellt. Ein vor-

tatenfähiger Steuerbetrug würde demnach erst dann vorliegen, wenn eine bestimmte Höhe der hinterzogenen Steuer erreicht wird. Hierbei stellt sich die Frage, welche Steuerrechtsordnung für die Berechnung der Wertgrenze zugrunde zu legen ist. Würde nationales Recht angewendet werden, so würde das Resultat regelmässig vom effektiv hinterzogenen Betrag abweichen, da die Länder zum Teil völlig unterschiedliche Bemessungsregeln haben. Würde man auf das ausländische Recht abstellen, so müssten sich die Marktteilnehmer intensiv mit ausländischem Steuerrecht auseinandersetzen und Änderungen im ausländischen Steuerrecht laufend mitverfolgen, um den Steuerbetrag korrekt berechnen zu können. Da ein derartiger Ansatz zu hohen Compliance-Kosten führen würde, wird dieser nicht weiter verfolgt.

#### **Zum Inkrafttreten**

Das Inkrafttreten der vorgeschlagenen Gesetzesänderung wird mit 1. Januar 2016 festgelegt. Die Änderungen gelten nur für jene schweren Steuerdelikte, die nach dem Inkrafttreten der gegenständlichen Vorlage begangen worden sind. Schwere Steuerdelikte, die vor dem 1. Januar 2016 begangen wurden, sollen nicht als Vortaten zur Geldwäscherei gelten. Dies gilt insbesondere auch für die Erfüllung des Straftatbestandes von Art. 140 SteG gemäss § 165 Abs. 2. Davon ausgenommen sind jene Handlungen, die bereits nach der bisherigen Rechtslage gemäss § 165 Abs. 3a StGB in der Fassung LGBI. 2009 Nr. 331 erfasst sind.

#### **4. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES**

Der Vorlage stehen keine verfassungsmässigen Bedenken entgegen.

5. **REGIERUNGSVORLAGE**

**Gesetz**

vom ...

**über die Abänderung des Strafgesetzbuches**

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

**I.**

**Abänderung bisherigen Rechts**

Das Strafgesetzbuch (StGB) vom 24. Juni 1987, LGBl. 1988 Nr. 37, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

§ 165 Abs. 1, 2 und 3a

1) Wer Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen nach den §§ 223, 224, 278, 278d oder 304 bis 308, einem Vergehen nach Art. 83 bis 85 des Ausländergesetzes, einem Vergehen nach dem Betäubungsmittelgesetz, einem Vergehen nach Art. 140 des Steuergesetzes, einem Vergehen nach Art. 88 oder 89 des Mehrwertsteuergesetzes oder einer Übertretung nach Art. 24 des Marktmissbrauchsgesetzes herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert, insbesondere indem er im Rechtsverkehr über den Ursprung oder die wahre Beschaffenheit dieser Vermögensbestandteile, das

Eigentum oder sonstige Rechte an ihnen, die Verfügungsbefugnisse über sie, ihre Übertragung oder darüber, wo sie sich befinden, falsche Angaben macht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.

2) Wer Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einem Vergehen nach den §§ 223, 224, 278, 278d oder 304 bis 308, einem Vergehen nach Art. 83 bis 85 des Ausländergesetzes, einem Vergehen nach dem Betäubungsmittelgesetz, einem Vergehen nach Art. 88 oder 89 des Mehrwertsteuergesetzes oder einer Übertretung nach Art. 24 des Marktmissbrauchsgesetzes herrühren, oder wer wissentlich Vermögensbestandteile, die aus einem Vergehen nach Art. 140 des Steuergesetzes herrühren, an sich bringt, in Verwahrung nimmt, sei es, um diese Bestandteile lediglich zu verwahren, diese anzulegen oder zu verwalten, solche Vermögensbestandteile umwandelt, verwertet oder einem Dritten überträgt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.

3a) Aufgehoben

## II.

### **Übergangsbestimmungen**

1) § 165 Abs. 1 und 2 ist nicht anwendbar auf Vergehen nach Art. 140 des Steuergesetzes sowie Art. 88 und 89 des Mehrwertsteuergesetzes, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes begangen wurden.



2) Der bisherige § 165 Abs. 3a findet weiterhin Anwendung auf Vergehen nach Art. 88 des Mehrwertsteuergesetzes, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes begangen wurden.

3) Die durch dieses Gesetz geänderten Strafbestimmungen sind in Strafsachen nicht anzuwenden, in denen vor ihrem Inkrafttreten das Urteil erster Instanz gefällt worden ist. Nach Aufhebung eines solchen Urteils infolge eines ordentlichen Rechtsmittels oder eines anderen Rechtsbehelfs ist jedoch im Sinne der §§ 1 und 61 StGB vorzugehen.

### **III.**

#### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2016 in Kraft.