

# ZWVF

## Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht

Rainer Brandl | Severin Glaser | Robert Kert | Roman Leitner  
Michael Rohregger | Norbert Schrottmeyer | Mario Schmieder | Norbert Wess

### **SCHWERPUNKT Geldwäscheprävention im Blickpunkt**

Der neue Geldwäscherei-Straftatbestand

Die Reform des deutschen Geldwäsche-Straftatbestands

Liechtenstein – Primus inter pares?

Geldwäsche und Verteidigerhonorar

Legislativvorschläge der Europäischen Kommission

Supranationale Geldwäschereibekämpfung

Checklisten zur Verdachtsmeldung

### **Europastrafrecht**

Die Geldwäsche-VO und die 6. Geldwäsche-RL

### **Wirtschaftsstrafrecht**

Novelle des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes

### **Finanzstrafrecht**

Die unzulässige Tatprovokation (Lockspitzel)

### **Zollstrafrecht**

Das Verbot wiederholter Strafverfolgung

# Liechtenstein – Primus inter pares?

## Im Ausland ersparte Steueraufwendungen als geldwäschereifähiger Vermögensbestandteil?

Sylvia Freygnier



Dr. Sylvia Freygnier, LL.M., LL.M. ist seit 2007 zugelassene Anwältin in Österreich, in der Schweiz und in Liechtenstein.

In Liechtenstein wurde der Geldwäscherei-Tatbestand des § 165 lieStGB mit Wirkung zum 1. 7. 2019 novelliert. Die Besonderheit dieser Novellierung liegt in der tatbestandsmäßigen Aufnahme der ersparten Steueraufwendung als geldwäschereifähiger Vermögensbestandteil sowie in der expliziten Erfassung von qualifizierten Steuerdelikten in den Vortatenkatalog. Die Anwendung des § 165 lieStGB nF stellt Banken und Finanzintermediäre vor erneute Herausforderungen. Dennoch hat ein erster Anlassfall in Liechtenstein gezeigt, wie diese progressive Gesetzesänderung den Finanzplatz Liechtenstein positiv beeinflusst hat. Man darf daher auf die Ergebnisse der aktuell stattfindenden MONEYVAL-Prüfung gespannt sein.

### 1. Aktueller Anlassfall

Liechtenstein ist seit vielen Jahren aktives Mitglied von MONEYVAL. Dabei handelt es sich um den 1997 gegründeten Expertenausschuss des Europarats zur Bewertung nationaler Maßnahmen gegen Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung. Dieses Regionalgremium nach Vorbild der FATF hat den Auftrag, durch wechselseitige Evaluierungen der einzelnen Mitgliedsstaaten sicherzustellen, dass deren Maßnahmen gegen Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung den FATF-Standards entsprechen. MONEYVAL ist assoziiertes Mitglied der FATF und erstattet dieser regelmäßig Bericht.<sup>1</sup>

Aktuell findet eine Länderprüfung des Standorts Liechtenstein durch MONEYVAL statt, und damit wird wiederholt auf den Prüfstein gestellt, inwieweit die liechtensteinischen Bestimmungen zur Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung den FATF-Standards entsprechen und diese zu erfüllen vermögen. Doch dieses Mal hat Liechtenstein große Erfolge vorzuweisen, auf die es stolz sein kann. Diese Erfolge haben ihre Ursache in der progressiven Novellierung des § 165 lieStGB, die mit 1. 7. 2019 in Kraft getreten ist und letztlich dazu beigetragen hat, einen der größten Korruptionsskandale im internationalen Umfeld aufzudecken.

Im Dezember 2020 erreichte die Münchner Generalstaatsanwaltschaft ein Rechtshilfeersuchen aus Liechtenstein. Eine Liechtensteiner Privatbank habe eine Überweisung von 660.000 € iZm einer „politisch exponierten Person“ an die zuständigen Behörden gemeldet. Es wurde umgehend ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Vorteilszuwendung bzw der Vorteilsannahme zur Beeinflussung eingeleitet. Am 25. 2. 2021 hob der Deutsche Bundestag auf einstimmigen Vorschlag des Ausschusses für Wahlprüfung, Immunität und Geschäftsordnung die politische Immunität eines seiner Mitglieder einstimmig auf. Es be-

stände der Anfangsverdacht der Abgeordnetenbestechlichkeit und Steuerhinterziehung. Derzeit wird in Liechtenstein und Deutschland ermittelt. Es gilt die Unschuldsvermutung.

### 2. Novellierung des Geldwäscherei-Tatbestands

In Liechtenstein wurde der Geldwäscherei-Tatbestand des § 165 lieStGB mit der Novelle zur Abänderung des lieStGB und der lieStPO mit Wirkung zum 1. 7. 2019 novelliert. Waren in § 165 Absatz 1 lieStGB aF nur bestimmte Verbrechen und Vergehen zur Vortat bestimmt worden,<sup>2</sup> wurde nunmehr der Vortatenkatalog dahingehend erweitert, dass auch alle Straftaten mit einer Strafdrohung von einer mehr als einjährigen Freiheitsstrafe als mögliche Vortaten zur Geldwäscherei gelten.<sup>3</sup> Mit der Novellierung wurde insb auch den Forderungen der MONEYVAL-Länderprüfung 2014 Rechnung getragen und als Konsequenz daraus normiert, dass im Ausland ersparte Steueraufwendungen geldwäschereifähige Vermögensbestandteile darstellen können.

Mit der Reform des lieStGB im Jahr 2000 wurde bereits das subjektive Tatbestandsmerkmal der „Wissentlichkeit“ bei den Geldwäscherei-Tatbeständen gem § 165 Abs 2 lieStGB 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. Diese

<sup>1</sup> Siehe *FMA Liechtenstein*, Geldwäschereibekämpfung, <https://www.fma-li.li/de/regulierung/geldwaschereibekampfung.html> (Zugriff am 6. 9. 2021).

<sup>2</sup> Vergehen oder Übertretung nach §§ 223, 224, 278, 278d oder 304–309 lieStGB; Art 83–85 Ausländergesetz, dem Betäubungsmittelgesetz, Art 140 Steuergesetz (StG), Art 88 oder 89 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) oder Art 24 Marktmissbrauchsgesetz.

<sup>3</sup> Wer Vermögensbestandteile, die aus einer mit mehr als einjährigen Freiheitsstrafe bedrohten Handlung oder einem in FN 2 genannten Vergehen herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert, insb 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 zu bestrafen.

Änderung wurde seitens der Behörden, namhafter Verbände und Marktteilnehmer begrüßt, um deutlich zu signalisieren, dass keine verpönten Gelder im Finanzplatz Liechtenstein gewünscht sind und Liechtenstein bereit ist, Zuwiderhandlungen gegen die Bestimmungen der Geldwäsche verstärkt zu sanktionieren.<sup>4</sup>

In der Folge wird der Fokus insb auf internationale Steuerdelikte gelegt und geprüft, inwieweit diese geeignet sind, den Tatbestand der Geldwäscherei im Sinne einer gesetzlichen Tatbestandsmäßigkeit zu erfüllen.

### 3. Das (schwere) Steuerdelikt als Vortat

Folgende Steuervergehen werden als schwere Steuerdelikte und somit als Vortat zusätzlich in § 165 Abs 5 lieStGB normiert:

- Art 140 Steuergesetz (SteG; Steuerbetrug),<sup>5</sup>
- Art 88 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG; Steuerbetrug)<sup>6</sup> und
- Art 89 MWSTG (qualifizierte Steuerhinterziehung).<sup>7</sup>

Wertgrenzen sieht das liechtensteinische Recht nicht vor. Der Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein 2015/14 (BuA 2015/14) führt dazu aus, dass man sich bei Einbezug von Wertgrenzen vom innerstaatlichen Verständnis des Steuerbetrugs entfernen würde.<sup>8</sup>

Art 140 SteG setzt den vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden voraus. Ein Steuerbetrug unterscheidet sich von der „*einfachen*“ Steuerhinterziehung derart, dass er mit qualifizierten Mitteln, nämlich mit Urkunden begangen wird, die

1. gefälscht oder
2. verfälscht sind bzw
3. erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig wiedergegeben worden sind.<sup>9</sup>

„Als Urkunde gilt jedes Schriftstück, das geeignet ist, steuerlich erhebliche Tatsachen zu belegen. Dies sind insbesondere Geschäftsbücher, Bilan-

zen, Erfolgsrechnungen, Bescheinigungen oder die Beilagen zur Steuererklärung.“<sup>10</sup> Die Steuererklärung selbst hingegen ist eine reine Wissenserklärung und gilt somit nicht als „*Urkunde*“.<sup>11</sup> Eine „*einfache*“ Steuerhinterziehung ohne Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden kann keine Vortat zur Geldwäscherei darstellen. Dies ist zB dann der Fall, wenn handelsrechtliche Geschäftsbücher ordnungsgemäß geführt werden, im Ausland aber 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.<sup>12</sup>

Interessant ist nunmehr folgende Schlussfolgerung im BuA 2015/14: „Bei Verwendung von völlig substanz- und funktionslosen sogenannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund dürften jedoch regelmässig solche Urkunden involviert sein.“<sup>13</sup>

Diese Aussage hat wohl zu großer Unsicherheit am Bankensektor und in der Finanzintermediärbranche geführt, hat sie doch den Ursprung zu jener Generalannahme gelegt, dass das sogenannte „*Substanzerfordernis*“ im Umkehrschluss verhindern soll, dass es sich um ein schweres Steuerdelikt als Vortat gem § 165 lieStGB handelt. Kehren wir nun nochmals kurz zurück zum BuA 2015/14: Dort heißt es zur Qualifikation des schweren Steuerdelikts wie folgt: „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> Dennoch 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>16</sup>

Dies bedeutet, dass ein internationaler Sachverhalt nur dann eine Vortat gem § 165 lieStGB

<sup>4</sup> BuA 2015/14, 22 mVa BuA 2000/56, 30 ff und 58.

<sup>5</sup> 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>6</sup> Wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wird nach Art 88 MWSTG wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

<sup>7</sup> Wer eine Steuerhinterziehung unter erschwerenden Umständen begeht, wird nach Art 89 MWSTG 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 und b) das gewerbsmäßige Verüben von Steuerhinterziehungen. Eine Bestrafung nach Abs 1 leg cit schließt eine zusätzliche Bestrafung nach Art 88 MWSTG aus.

<sup>8</sup> Siehe auch BuA 2015/14, 26.

<sup>9</sup> Vgl BuA 2015/14.

<sup>10</sup> BuA 2015/114; vgl Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG (2003) Art 186 N 29.

<sup>11</sup> BuA 2015/114 mVa Art 1 Abs 4 der 4. Geldwäsche-RL.

<sup>12</sup> BuA 2015/14.

<sup>13</sup> BuA 2015/14, 20.

<sup>14</sup> BuA 2015/114 mVa Art 1 Abs 4 der 4. Geldwäscherei-RL.

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

<sup>16</sup> BuA 2015/14.

darstellt, wenn er auch in Liechtenstein ein schweres Steuerdelikt darstellen würde. Eine „einfache“ Steuerhinterziehung ohne Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden kann keine Vortat zur Geldwäscherei darstellen. Würde also die Abgabe einer falschen Steuererklärung im In- oder Ausland zu einer Steuerverkürzung führen, wäre damit kein schweres Steuerdelikt gem § 165 lieStGB verwirklicht. Da es sich bei der Steuererklärung um keine Urkunde handelt, liegt keine Qualifizierung vor.

#### 4. Ersparte Steueraufwendungen

Steuerdelikte im Bereich der direkten Steuern haben im Vergleich zu anderen Vortaten die Besonderheit, dass Geld im Rahmen legaler Geschäftstätigkeiten verdient wird und dieses somit nicht aus einer Straftat stammt.<sup>17</sup> Der Täter erlangt erst in der Folge dadurch einen Vorteil, dass er a) die Finanzbehörde über die wahren Einnahmen täuscht oder b) durch fingierte Ausgaben zu einer zu niedrigen Bemessung der Steuer verleitet.<sup>18</sup> Dadurch erspart sich der Täter die Bezahlung der Steuer. Man spricht von ersparten Steueraufwendungen. Für den Bereich der direkten Steuern bedeutet dies, dass von seltenen, nicht praxisrelevanten Fällen – abgesehen bei der Vortat des Vergehens nach Art 140 SteG – die allermeisten Fälle nicht erfasst sind.<sup>19</sup>

Insofern fehlt es an einem definierbaren Vermögensbestandteil, der dem Täter aus der Tat zukommt. Da eine Steuerschuld aus dem Gesamtvermögen des Täters zu entrichten ist, erfasst der ungerechtfertigte Steuervorteil das Gesamtvermögen. Einen identifizierbaren, aus der Straftat herrührenden Vermögensbestandteil gibt es *per se* allerdings nicht.

In § 165 Abs 5 lieStGB wurde daher normiert, dass ein Vermögensbestandteil dann aus einer strafbaren Handlung herrührt, wenn

1. 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 Vermögenswerts verkörpert oder
2. er durch die Begehung eines Vergehens nach Art 140 SteG oder nach Art 88 oder 89 MWSTG erspart wurde.

Im Vernehmlassungsbericht der liechtensteinischen Regierung betreffend die Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung 2018 wurde allerdings ausgeführt, dass die Annahme einer uneingeschränkten (weltweiten) Kontamination des gesamten legal erworbenen Vermögens unverhältnismäßig und damit ver-

fassungswidrig wäre.<sup>20</sup> Der Begriff „ersparte Aufwendungen“ wird daher von den Gerichten verfassungskonform einschränkend auszulegen sein. Die vorzunehmende Konkretisierung der ersparten Aufwendungen im Tätervermögen kann durch gesetzliche oder behördliche/gerichtliche Anordnung oder durch den Vortäter selbst erfolgen. Ohne derartige Konkretisierung ist grundsätzlich die Absonderung eines Anteils aus dem Gesamtvermögen des Steuerschuldners so vorzunehmen, dass die Steuerersparnis in dem Land eintritt, in dem die Steuer verkürzt wurde. Dies gilt sowohl für die Steuerverkürzung in Liechtenstein als auch für jene im Ausland.<sup>21</sup>

Ist bei einem Steuerbetrug in Liechtenstein ausreichend Vermögen in Liechtenstein vorhanden, kann aus liechtensteiner Sicht (vgl § 64 Abs 1 Z 9 lieStGB) ausländisches Vermögen nicht Gegenstand der Geldwäscherei sein. Genauso wenig umgekehrt: Ist bei einem im Ausland begangenen Steuerbetrug in diesem Land ausreichend Vermögen vorhanden, kann das Vermögen in Liechtenstein nicht Gegenstand der Geldwäscherei sein. Dieser Grundsatz gilt aber dann nicht, wenn in dem Land, in dem die Steuer verkürzt wurde, kein oder kein ausreichendes Vermögen (mehr) vorhanden ist. Dann kann auch das in Liechtenstein befindliche Vermögen Gegenstand der Geldwäscherei sein (oder umgekehrt gem § 64 Abs 1 Z 9 lieStGB).<sup>22</sup>

Wenn der Täter sein Vermögen in einem derartigen Umfang aus dem Land der Steuerverkürzung verbracht hat, dass seine Ersparnis dort nicht mehr vorhanden und somit der von ihm verkürzte Betrag nicht mehr gedeckt ist, erscheint er nicht mehr schutzwürdig. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob allenfalls in anderen Ländern noch Vermögen vorhanden ist. Der Täter muss sich daher gefallen lassen, dass allenfalls Vermögen in mehreren Ländern strafrechtlich blockiert ist und er dann (zumindest einige Zeit) nicht mehr straffrei über dieses Vermögen verfügen kann. Das Vermögen in Liechtenstein kann aber maximal in jener Höhe kontaminiert sein, das im Land der Steuerverkürzung nicht (mehr) vorhanden ist.<sup>23</sup>

Bevor man also von einer ersparten Steueraufwendung spricht, muss zunächst festgestellt werden, wo (in welchem Land) die Steuerersparnis tatsächlich eingetreten ist. Die Steuerersparnis kann nur in jenem Land eintreten, in dem die Steuer verkürzt wurde. Dies gilt für Steuerverkürzungen in Liechtenstein genauso wie für jene im Ausland. Ist bei einem Steuerbetrug in Liechtenstein in Liechtenstein ausreichend Vermögen

<sup>17</sup> Vernehmlassungsbericht der liechtensteinischen Regierung betreffend die Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung 2018.

<sup>18</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>19</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>20</sup> Vgl R. Glaser, Geldwäsche (§ 261 StGB) durch Rechtsanwälte und Steuerberater bei der Honorarannahme (2009) 58; Art 14 dGG verbietet, legal erworbenes Vermögen vollumfänglich einer strafrechtlichen Blockade durch § 261 dStGB zu unterwerfen.

<sup>21</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>22</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>23</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

vorhanden, kann aus liechtensteinischer Sicht (siehe § 64 Abs 1 Z 9 lieStGB) ausländisches Vermögen nicht Gegenstand der Geldwäscherei sein; Gleiches gilt auch umgekehrt.

Wenn der Täter sein Vermögen in einem derartigen Umfang aus dem Land der Steuerverkürzung verbracht hat, dass seine Ersparnisse dort nicht mehr vorhanden und somit der von ihm verkürzte Betrag nicht mehr gedeckt ist (man spricht hier vom Deckungsstock), erscheint der Täter nicht mehr schutzwürdig. Der Gedanke des Deckungsstocks findet sich ua auch bei den Untreuedelikten. Solange ein ausreichender Deckungsstock vorhanden ist, kann argumentiert werden, dass das Untreuedelikt nicht erfüllt ist. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob allenfalls in anderen Ländern noch Vermögen vorhanden ist. Das Vermögen muss immer in jenem Land deckend vorhanden sein, in dem auch die Steuerverkürzung begangen worden ist.<sup>24</sup>

Für die Sorgfaltspflichten nach dem Sorgfaltspflichtgesetz (SPG) iZm ersparten Steuerpfindungen bedeutet dies, dass Verdachtsmitteilungen an die FIU dann zu erstatten sind, wenn der Verdacht besteht, dass in dem jeweiligen Land, in dem eine Steuer verkürzt wurde, kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden ist. Solange also ausreichendes Vermögen vorhanden ist, kann weder das Tatbild des § 165 lieStGB eintreten noch besteht eine Meldepflicht nach dem SPG.<sup>25</sup>

## 5. Fallbeispiel

Kehren wir zu unserem Ausgangsfall zurück: Die politisch exponierte Persönlichkeit (in der Folge Rechnungssteller) hat eine Provision für eine Tätigkeit (Dienstleistung) im Ausland nach Liechtenstein verrechnet. Diese wird an eine Gesellschaft verrechnet, für die diese Tätigkeit allerdings nicht erbracht worden ist. Diese Leistung wird von Deutschland nach Liechtenstein fakturiert. Eine zweite Gesellschaft in Liechtenstein bezahlt diese Rechnung ohne Wissen jener Gesellschaft, an die die Leistung fakturiert wird. Der Rechnungssteller deklariert den Umsatz ohne Mehrwertsteuer mit der Begründung, dass es sich um eine ausländische Dienstleistung handelt, obwohl die Dienstleistung im Inland (Herkunftsstaat des Rechnungsstellers) erbracht wurde.

Daraus folgt der Vorwurf der Abgabenhinterziehung in Deutschland. Damit liegt für Zwecke der Beurteilung der Geldwäschereistrafbarekeit in Liechtenstein sowohl im Ausland als auch in Liechtenstein ein Mehrwertsteuerdelikt vor; nach Beurteilung der liechtensteinischen Steuerbestimmungen ein Mehrwertsteuerbetrug, weil dieser mit qualifizierten Mitteln begangen wird. Das Steuerdelikt wurde im Ausland begangen, ins Inland gespiegelt und erfüllt die Tatbildvoraussetzungen der liechtensteinischen Bestimmungen des Art 88 MWSTG. Demnach liegt

eine Vortat zur Geldwäscherei nach § 165 lieStGB vor. Der Rechnungssteller wäre somit bei Vorliegen der subjektiven Tatbildmerkmale in Liechtenstein wegen Geldwäscherei strafbar. Es gilt die Unschuldsvermutung.

## 6. Finanzintermediäre und Mitarbeiter/Organe von Banken

Die jüngste Novellierung hatte zur Konsequenz, dass Finanzintermediäre und Banken ein strenges Prüfprozedere sowohl iZm bestehenden Kontoverbindungen als auch der Aufnahme von Neukundenbeziehungen an den Tag legen. Insb wird das sogenannte „Substanzerfordernis“ postuliert, um sicherzustellen, dass das Tatbild des § 165 lieStGB nicht erfüllt ist und eine Beitrags-täterschaft nicht gesetzt wird.

Herausforderungen für Banken und Finanzintermediäre stellen sich dort, wo sogenannte substanzlose Refakturierungsgesellschaften (Sitzgesellschaften) auf ihre Steuerkonformität zu prüfen sind, insb ob Transaktionen einer Sitzgesellschaft unter diesen Vortatenkatalog fallen können.

Dies ist wohl eine der Ursachen, weshalb Sitzgesellschaften, insb nach der Novellierung, vermehrt in den Bankenfokus gerückt sind. Durch einen vermeintlichen Rückschluss, dessen Quelle auf einen Satz im BuA 2015/114<sup>26</sup> rückgeführt werden kann, werden Sitzgesellschaften nunmehr oft unter einen Generalverdacht gestellt und gelangt das Prinzip der Beweislastumkehr zur Anwendung.

Nimmt die Bank inkriminierte Vermögen wissentlich an und handelt es sich um ein Delikt des Art 140 SteG, ist das Tatbild der Geldwäscherei sowohl auf der objektiven als auch auf der subjektiven Seite erfüllt. Nimmt sie Vermögen an, das aus einem Delikt nach Art 88 oder 89 MWSTG als Vortat zur Geldwäscherei stammt, genügt Eventualvorsatz. Im Grunde ist wohl davon auszugehen, dass einem rechtstreuen und sorgfaltsbeflissenen Finanzintermediär Wis-sentlichkeit nicht zu unterstellen sein wird.

## 7. Das steuerrechtliche Substanzerfordernis als Ausweg?

Die im BuA 2015/14 auf S 20 geäußerte Generalvermutung, „dass bei Verwendung von völlig substanz- und funktionslosen sogenannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund regelmässig solche Urkunden involviert sein dürften“, ist von der gesetzmässigen Definition des Delikts eines Steuerbetrugs als Vortat zu § 165 lieStGB nicht gedeckt.

Weder kann aus der Tatsache, dass eine Sitzgesellschaft existiert, abgeleitet werden, dass sie unter

<sup>24</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>25</sup> Vernehmlassungsbericht betreffend die Abänderung des lieStGB und der lieStPO 2018.

<sup>26</sup> BuA 2015/114, 20: „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 sogenannten Refakturierungsgesellschaften und bei Zahlungen von Provisionen ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund dürften jedoch regelmässig solche Urkunden involviert sein.“

Verwendung falscher Urkunden Steuerdelikte begeht, noch dass sie Abgaben im Sinne eines Abgabebetruhs hinterzieht. Weiters wird es wohl sehr schwer sein, die vom Gesetzeswortlaut geforderte Voraussetzung der subjektiven Tatseite, die – wie oben ausgeführt – Wissentlichkeit voraussetzt, einem Finanzintermediär, der seinen Prüfpflichten nachkommt, zu unterstellen.

Banken und Finanzintermediäre versuchen sich insb dadurch vor der Verwirklichung von Bestimmungen der Geldwäscherei zu schützen, indem sie das sogenannte Substanzerfordernis erwägen. Substanzerfordernis bedeutet, dass die Gesellschaft über Angestellte verfügen, einem Geschäftszweck nachgehen sowie über Büroräumlichkeiten verfügen muss. Doch inwiefern reicht ein Substanzkriterium aus, um einen qualifizierten Steuerbetrug zu vermeiden?

Selbst wenn die Gesellschaft über Angestellte, ein Büro und sonstige Infrastruktur verfügt, heißt dies nicht automatisch, dass diese keinen Steuerbetrug begeht; es könnte lediglich ein Indiz dafür sein. Doch im Umkehrschluss kann das Vorliegen von Substanzkriterien nicht ausschließen, dass qualifizierte Steuerdelikte vollzogen werden, die den Tatbestand einer Vortat zur Geldwäscherei erfüllen. Andersherum: Nur weil eine Gesellschaft eine Substanz aufweist, kann nicht im Umkehrschluss daraus geschlossen werden, dass keine Steuerdelikte begangen werden und die Vermögenswerte keine Tatobjekte iSd § 165 lieStGB darstellen.

Hier sei auch darauf hingewiesen, dass der Begriff Refakturierungsgesellschaft nicht gesetzlich definiert ist. Wenn damit eine Sitzgesellschaft gemeint ist, dann ist auch eine solche nicht zwangsläufig verboten, wenn sie die dem Zweck ihrer Tätigkeit angemessene Substanz aufweist und in diesem Rahmen ihre Leistungen fakturiert und am Sitz der Gesellschaft versteuert. Ganz im Gegenteil kann eine Sitzgesellschaft ausreichende Substanzkriterien zur Erfüllung ihres Geschäftszwecks ausweisen und dennoch Delikte gem § 140 SteG oder Art 88 und 89 MWSTG vollziehen, indem sie wissentlich unter Verwendung falscher Urkunden Abgaben hinterzieht.

Diese Argumentation des „Umkehrschlusses“ leitet sohin fehl, wenn Finanzintermediären dadurch suggeriert wird, dass für den Fall, dass sie Substanzkriterien als ausreichenden Beweis dafür ansehen, dass die Vermögenswerte, die diese Gesellschaft in Empfang nimmt, keinesfalls Tatobjekt einer Vortat zur Geldwäscherei sein können. Überspitzt gesagt könnte man sogar in der Forderung von bestimmten Substanzkriterien zur Erfüllung rein formaler Prüfkriterien, um eine Compliance-Prüfung zu bestehen (etwa um eine Kontoverbindung zu eröffnen), eine Beitragserfordernis sehen, wenn sich aus den sonstigen Parametern keine anderen Indizien ergeben, die bestätigen, dass die Gesellschaft nachweislich Tätigkeiten an ihrem Sitz erbringt, die mit ihrem Geschäftszweck einhergehen, oder ihr Geschäftsleitungsorgan seinen Sitz am Sitz der Gesellschaft hat.

Daher ist es für die Beurteilung der Frage, ob eine Sitzgesellschaft allenfalls Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei begeht und die empfangenden Vermögenswerte allfällig kontaminiert sind, nicht ausreichend, zu prüfen, ob diese Substanzkriterien aufweisen kann, sondern ist eine qualifizierte materiellrechtliche, steuerliche Analyse vonnöten, ob allenfalls solche Delikte begangen werden oder begangen worden sind.

Was den Finanzintermediär und die Bank anbelangt, so wird diesen auch nicht sehr leicht Wissentlichkeit unterstellt werden können, wenn sie ihren Compliance-Verpflichtungen im Sinne einer ordnungsgemäßen materiellrechtlichen Prüfung nachkommen, ob der Vermögenswerte, die sie entgegennehmen, Tatobjekte zur Geldwäscherei darstellen können. Dies hat zur Folge, dass sich eine Bank oder ein Finanzintermediär ausreichend vergewissern muss, dass ein solches Delikt materiellrechtlich nicht erfüllt oder beabsichtigt wird zu erfüllen, indem den Prüfpflichten nachgekommen wird. Hierzu sollten Banken auf gutachterliche Stellungnahmen zurückgreifen können, die als vertretbare Rechtsansicht angesehen werden können. Die Prüfung, ob die jeweilige Gesellschaft als Kunde Substanzkriterien erfüllt oder nicht, kann lediglich als Indiz herangezogen werden, reicht jedoch für die Befreiung von einem allfälligen Tatbeitrag nicht aus.

#### ► Auf den Punkt gebracht

Damit ein Steuerdelikt im In- oder Ausland als Vortat zu einer Geldwäschereihandlung gereichen kann bzw dessen Tatbestand erfüllt, muss es sich um eines der nachfolgenden qualifizierten Delikte handeln: Steuerbetrug nach Art 140 SteG, Steuerbetrug nach Art 88 MWSTG oder qualifizierte Steuerhinterziehung nach Art 89 MWSTG. Wird ein Steuerdelikt im Ausland begangen, muss dieses in das Inland gespiegelt werden und nach den Tatbildvoraussetzungen des Art 140 SteG oder Art 88 oder 89 MWSTG geprüft werden. Es muss sich um einen Steuerbetrug handeln, der sich von der „einfachen“ Steuerhinterziehung derart unterscheidet, dass er mit qualifizierten Mitteln begangen wird, nämlich mit Urkunden, die gefälscht oder verfälscht sind bzw dass erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig wiedergegeben worden sind. Eine Steuererklärung stellt keine Urkunde gem § 74 lieStGB dar. Ersparte Steueraufwendungen stellen kraft gesetzlicher Definition einen Vermögensgegenstand dar. Gefordert wird aber eine einschränkende Auslegung: Ist etwa bei einem im Ausland begangenen Steuerbetrug in diesem Land ausreichend Vermögen vorhanden, kann das Vermögen in Liechtenstein nicht Gegenstand der Geldwäscherei sein.



## ZWF – Aktuelles aus dem Wirtschafts- und Finanzstrafrecht

### Blick auf das Ganze

Wirtschafts- und Finanzstrafrecht auf den Punkt gebracht

### Im Fokus

Tätige Reue und Selbstanzeige

### Praxisnah

Compliance und Datenschutz

### Rechtsprechung

Judikatur aus erster Hand

### International

Trends und Entwicklungen im In- und Ausland

## Jetzt Halbjahresabo 2021 bestellen!

### Bestellformular Ja, ich bestelle

ZWF-Halbjahresabo 2021  
(7. Jahrgang 2021, Heft 4-6)

\_\_\_ Ex. Print ..... EUR 119,-

\_\_\_ Ex. Digital light..... EUR 122,-

\_\_\_ Ex. Digital ..... EUR 131,-

\_\_\_ Ex. Print & Digital ..... EUR 132,-

\_\_\_\_\_  
Name/Firma

\_\_\_\_\_  
Kundennummer

\_\_\_\_\_  
Straße/Hausnr.

\_\_\_\_\_  
PLZ/Ort

\_\_\_\_\_  
E-Mail/Telefon

\_\_\_\_\_  
Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz). Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) | [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23