



Entscheid vom 9. März 2011 II. Beschwerdekammer

Besetzung

Bundesstrafrichter Cornelia Cova, Vorsitz,
Andreas J. Keller und Joséphine Contu,
Gerichtsschreiberin Santina Pizzonia

Parteien

1. A.,
2. B.,
3. C. AG,
4. D. AG,
(Rechtsvorgängerin: E. AG),
5. F. AG in Liquidation,
6. G. AG,
7. H.,

vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,
Beschwerdeführer 1-7

gegen

**STAATSANWALTSCHAFT DES KANTONS
ST. GALLEN,**

Beschwerdegegnerin

Gegenstand

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen an Deutsch-
land

Herausgabe von Beweismitteln (Art. 74 IRSG)

Sachverhalt:

- A.** Die Staatsanwaltschaft Landshut führt gegen A. und B. ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung. Gegenüber den beiden Beschuldigten wird zusammengefasst folgender Sachverhaltsvorwurf erhoben: Diese seien verantwortliche Geschäftsführer der unter dem Namen I. GmbH in Deutschland gegründeten und später in die J. GmbH umbenannten Gesellschaft. A. und B. sollen mit der J. GmbH weiter die K. GmbH gegründet haben. Die I. GmbH bzw. die J. GmbH soll mit der L. GmbH verschiedene Verträge u.a. über den Vertrieb der durch die von der L. GmbH hergestellten Erzeugnisse (Veloursband, artgleiche Produkte und Kantenschutz) abgeschlossen haben. Die beiden Gesellschaften sollen vereinbart haben, dass insbesondere für eine Kabelbaumummantelung eine gemeinsame Patentanmeldung unter Teilung der Kosten angestrebt werde. In der Folge sei indes neben der L. GmbH nicht die I. GmbH bzw. J. GmbH, sondern die schweizerische Gesellschaft C. AG als Patentmitinhaberin des europäischen Patentes „M.“ eingetragen worden und die für die ausschliessliche Nutzung dieses Patentes erfolgten Zahlungen der L. GmbH seien an die C. AG erfolgt. Die deutschen Behörden gehen davon aus, dass es sich bei der C. AG um eine durch die Beschuldigten vorgeschobene Gesellschaft ohne eigenen wirtschaftlichen Betrieb handle, deren einziger Zweck die Verschleierung des Geldflusses an die hinter der Gesellschaft stehenden Beschuldigten sei. Nach Darstellung der deutschen Behörden sind die an die C. AG erfolgten Ertragszahlungen aus dem Patent „M.“ der J. GmbH, der K. GmbH und den beiden Beschuldigten zuzurechnen. Davon ausgehend wird den beiden Beschuldigten vorgeworfen, in den Jahren 1998 bis 2004 für die J. GmbH, die K. GmbH und für sich selbst hinsichtlich der Einkünfte aus dem vorgenannten Patent unvollständige Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Einkommenssteuererklärungen abgegeben und dadurch einen Steuerschaden in der Höhe von insgesamt EUR 8'279'244.-- verursacht zu haben.
- B.** In diesem Zusammenhang gelangte die Staatsanwaltschaft Landshut mit Rechtshilfeersuchen vom 13. Mai 2005 an die Schweiz. Darin ersuchte sie u.a. um Durchführung von Durchsuchungsmassnahmen bei der C. AG und weiteren Unternehmen und Beschlagnahme jeglicher Gegenstände sowie Unterlagen, welche im Zusammenhang mit dem untersuchten Vorwurf stehen. Des Weiteren wurde um Beschlagnahme und Herausgabe der Bankunterlagen betreffend die Konten der C. AG und einer weiteren Gesellschaft bei der Bank N. AG in St. Gallen ersucht (Verfahrensakten der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen [nachfolgend „Verfahrensakten Staatsanwaltschaft“], Dossier RH, Urk. 1).

- C. Mit Schreiben vom 14. Juni 2005 stellte das Bundesamt für Justiz (nachfolgend „BJ“) das Rechtshilfeersuchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend „ESTV“) zur Prüfung zu, ob der darin geschilderte Sachverhalt einen Abgabebetrug nach schweizerischem Recht darstelle (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 6). In ihrer Stellungnahme vom 27. Juli 2005 kam die ESTV zum Schluss, dass sie sich aus den Schilderungen im Rechtshilfeersuchen kein klares Bild über die tatsächlichen Vorgänge machen könne. Sie hielt weiter fest, dass sie insbesondere mangels einer zweckmässigen Dokumentation der arglistigen Verhaltens-elemente der Beschuldigten nicht in der Lage sei abzuschätzen, ob Arglist zu bejahen sei. Nach Einschätzung der ESTV seien die im Rechtshilfeersuchen aufgelisteten Verdachtsmomente zu unbestimmt und unsubstantiiert ausgefallen, um von einem glaubhaft gemachten Verdacht auf das Vorliegen von Abgabebetrug sprechen zu können (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 7).

Mit Schreiben vom 12. Juli 2006 fragte die ersuchende Behörde nach dem Stand des Rechtshilfeverfahrens nach (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 3). Sie verwies darin u.a. auf ihre Ergänzung vom 13. September 2005 (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 2), welche allerdings beim BJ erst am 20. Juli 2006 zusammen mit dem vorgenannten Schreiben vom 12. Juli 2006 eingetroffen war (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 8). Zu dieser Ergänzung teilte die ESTV auf Anfrage hin mit, dass sich die Unterlagen der ersuchenden Behörde vom 12. Juli 2006 mit denjenigen decken würden, die schon ihrer Stellungnahme vom 27. Juli 2005 zu Grunde gelegen hätten. Mangels erfolgter Ergänzung des unklaren Sachverhalts und auch mangels dokumentierter Konkretisierung der im Rechtshilfeersuchen angeführten Verdachtsmomente sei sie nicht in der Lage, auf ihre früheren Rechtseinschätzungen zurückzukommen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 11).

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2006 ging die Ergänzung des Rechtshilfeersuchens samt Beilagen ein (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 4). Hierzu nahm die ESTV am 24. Januar 2007 Stellung und kam zum Schluss, dass die mit der umfangreichen Ergänzungsdokumentation glaubhaft gemachten Verdachtsmomente das Vorliegen von Abgabebetrug bejahen liessen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 14).

In der Folge bezeichnete das BJ am 1. Februar 2007 den Kanton St. Gallen als Leitkanton im Sinne von Art. 79 Abs. 1 IRSG und übertrug ihm die Prüfung und Ausführung des Rechtshilfeersuchens samt Ergänzung (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 15).

- D.** Die Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen, Kantonales Untersuchungsrichteramt, (nachfolgend „Staatsanwaltschaft“) trat mit Eintretens- und Zwischenverfügungen vom 5. März 2007, 12. März 2007, 5. April 2007 und 13. April 2007 auf das Rechtshilfeersuchen vom 13. Mai 2005 bzw. auf dessen Ergänzung vom 12. Oktober 2006 ein und ordnete verschiedene Rechtshilfehandlungen an (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 2, 5, 6, 10, 22, 26). Zum einen verfügte sie die Durchsuchung diverser Räumlichkeiten samt Beschlagnahme der sachdienlichen Unterlagen und Datenträgern, die im Zusammenhang mit den untersuchten mutmasslichen Handlungen stehen. Gleichzeitig bewilligte sie, wie beantragt, die Anwesenheit von drei ausländischen Verfahrensbeteiligten bei den angeordneten Massnahmen. Zum anderen wurden verschiedene Bankinstitute und Gesellschaften zur Edition sämtlicher Unterlagen betreffend die beiden Angeeschuldigten sowie die C. AG und die E. AG angewiesen. In diesem Zusammenhang reichte die ersuchende Behörde zwei gesonderte Durchsuchungsbeschlüsse des Amtsgerichts Landshut vom 5. April 2007 und eine entsprechende, vom 19. April 2007 datierte Ergänzung des Rechtshilfeersuchens nach (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 9).
- E.** Im Sinne der vorgenannten Eintretens- und Zwischenverfügungen edierte in der Folge zunächst die O. AG mit Schreiben vom 23. März 2007 die Unterlagen [...] (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 16). Mit Schreiben vom 4. April 2007 kam sodann die Q. AG ihrer Editionsspflicht nach und gab diverse Unterlagen zur C. AG und E. AG heraus (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 21). Am 5. April 2007 wurden in Anwesenheit von B. die Hausdurchsuchungen bei der C. AG und der E. AG durchgeführt. Dabei wurden diverse Unterlagen sichergestellt und auf Wunsch von B. versiegelt (s. Vollzugsbericht samt Hausdurchsuchungsprotokolle in Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 27, 27.1-27.5). Auf eine Hausdurchsuchung beim Rechtsanwaltsbüro R. wurde verzichtet und dieses im Gegenzug zur Aktenedition verpflichtet (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 19 und 22). Das Rechtsanwaltsbüro bzw. Rechtsanwalt H. edierte die fraglichen Akten am gleichen Tag und diese wurden antragsgemäss versiegelt (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 27 und 27.5). Die bei der G. AG gelagerten und von der Aktenedition hinsichtlich des Rechtsanwaltsbüros R. mitumfassten Akten betreffend die C. AG und die E. AG wurden

schliesslich am 18. August 2008 durch die Rechtsanwälte H. und S. der Staatsanwaltschaft übergeben. Auch diese Dokumente wurden in der Folge sichergestellt und antragsgemäss versiegelt (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 33, s. auch Urk. 34 S. 3). Mit Schreiben vom 19. April 2007 übermittelte die Bank N. AG Bankunterlagen [...] (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 28).

- F.** Die Staatsanwaltschaft holte in der Zwischenzeit mit Schreiben vom 28. April 2008 ein Gutachten im Sinne einer Oberexpertise vom Steueramt des Kantons St. Gallen zur Frage ein, ob nach Schweizer Recht die Voraussetzungen für einen Steuerbetrug nach Art. 186 DBG (bzw. Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 2 VStrR) gegeben seien (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 16). Das kantonale Steueramt erstattete mit Schreiben vom 4. Juli 2008 das Gutachten (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 19). Nach seiner Ansicht würden die von der ersuchenden Behörde eingereichten Schriftstücke keinen durch die C. AG oder die beiden Beschuldigten begangenen Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG belegen. Aus den eingereichten Akten sei in keiner Weise ersichtlich oder substantiiert dargelegt worden, dass zum Zwecke einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörde verwendet worden seien. Demgegenüber könne ein Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR aufgrund der glaubhaft gemachten Verdachtsmomente bejaht werden.
- G.** Auf das Entsiegelungsgesuch der Staatsanwaltschaft vom 9. September 2008 hin erklärte die St. Galler Anklagekammer am 29. Oktober 2008 die Durchsuchung der versiegelten Unterlagen als zulässig. Was die von Rechtsanwalt H. edierten Unterlagen anbelangt, bestimmte sie zu deren Durchsuchung die Einsetzung eines Sachverständigen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 34 und 39). In Anwesenheit der Inhaber bzw. deren Vertreter wurde ein Teil der Siegel am 2. März 2009 gebrochen und die sichergestellten Dokumente in die Akten eingeordnet (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 40). Die Entsiegelung und Durchsuchung der angeblich dem Anwaltsgeheimnis unterliegenden Akten wurde vom eingesetzten Sachverständigen vorgenommen. Dieser kam zum Schluss, dass sich darunter keine Akten befinden würden, welche zur Wahrung des Anwaltsgeheimnisses auszuschneiden gewesen wären (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 53). Die zuständige kantonale Beschwerdeinstanz schützte am 18. November 2009 das Entsiegelungsbegehren mit Ausnahme des Vertrags bezüglich der Gründung der C. AG vom 13. November 1998 und des Mandatsvertrags vom 7. Dezem-

ber 1998, welche beide der anwaltlichen Tätigkeit zuzuordnen seien und dem Anwaltsgeheimnis unterliegen würden (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 55). Dieser Entscheid blieb unangefochten.

- H.** Mit einer ersten Schlussverfügung vom 16. Dezember 2009 wurde dem Rechtshilfeersuchen entsprochen und die Herausgabe verschiedener Dokumente angeordnet, welche ediert oder anlässlich der Hausdurchsuchungen vom 5. April 2007 sichergestellt worden waren (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 56). Diese Schlussverfügung wurde mit Verfügung vom 13. Januar 2010 widerrufen. Der Widerruf wurde damit begründet, dass Rechtsanwalt Holenstein als Vertreter der beiden Angeeschuldigten A. und B. sowie von Rechtsanwalt H. zum Zeitpunkt des Erlasses der Schlussverfügung vom 16. Dezember 2009 noch keine vollständige Einsicht in die dem Entsiegelungsverfahren zugrunde liegenden Vollzugsakten erhalten hätten (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier Z, Urk. 57). So nahm der vorgenannte Rechtsvertreter erst am 6. und 12. Januar 2010 die Gelegenheit zur Einsicht in die gesamten Verfahrens- und Vollzugsakten wahr, worauf ihm Frist zur Erhebung von Einwendungen gegen deren Herausgabe angesetzt wurde (a.a.O.).
- I.** Mit Schlussverfügung vom 10. März 2010 wurde dem Rechtshilfeersuchen samt Ergänzungen entsprochen und die Herausgabe folgender Unterlagen angeordnet (act. 18.1):
- a) 26 anlässlich der Hausdurchsuchung bei der E. AG sichergestellte Ordner, Archivschachteln, Mäppchen und Schnellhefter
 - b) 3 vom Anwaltsbüro R. bzw. von RA H. edierte Ordner (2 Ordner betreffend die C. AG und 1 Ordner betreffend die E. AG)
 - c) 5 von der G. AG edierte Ordner, welche dem Anwaltsbüro R. bzw. RA H. zuzuordnen sind (2 Ordner betreffend die C. AG und 3 Ordner betreffend die E. AG)
 - d) [...] von der Bank N. AG edierte Ordner mit Bankunterlagen betreffend
...
 - e) [...] von der O. AG edierter Ordner betreffend
...
 - f) 1 von der Q. AG edierter Ordner betreffend
- die C. AG.

- J.** Gegen diese Schlussverfügung vom 10. März 2010 erheben A. (Beschwerdeführer 1), B. (Beschwerdeführer 2), die C. AG (Beschwerdeführerin 3), die D. AG (vormals E. AG, Beschwerdeführerin 4), die F. AG in Liquidation (Beschwerdeführerin 5), G. AG (Beschwerdeführerin 6) und H. (Beschwerdeführer 7) durch ihren gemeinsamen Rechtsvertreter Beschwerde (act. 1). Im Hauptstandpunkt beantragen sie die Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung sowie die dieser vorangegangenen Eintretens- und Zwischenverfügungen vom 5. März 2007 bzw. 12. März 2007, die Verweigerung der Rechtshilfe und die Rückgabe der sichergestellten Unterlagen an die jeweils Berechtigten. Eventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (act. 1 S. 2 f.).

Die Staatsanwaltschaft beantragt in ihrer Beschwerdeantwort vom 30. April 2010 die Abweisung der Beschwerde (act. 6). In seiner Vernehmlassung vom 3. Mai 2010 stellt auch das BJ den Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde (act. 7).

Die Parteien halten im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels an ihren bisher gestellten Anträgen fest (act. 13, 15 und 16), wobei die Staatsanwaltschaft auf eine Beschwerdeduplik verzichtete.

Auf die Ausführungen der Parteien und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, in den rechtlichen Erwägungen Bezug genommen.

Die II. Beschwerdekammer zieht in Erwägung:

- 1.**
 - 1.1** Für die Rechtshilfe zwischen Deutschland und der Schweiz sind in erster Linie das Europäische Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 (EUeR, SR 0.351.1) und der zwischen ihnen abgeschlossene Zusatzvertrag vom 13. November 1969 (SR 0.351.913.61) massgebend.
 - 1.2** Der Rat der Europäischen Union hat am 27. November 2008 die vollständige Anwendung des Schengen-Besitzstands in der Schweiz ab dem 12. Dezember 2008 beschlossen (Beschluss des Rates 2008/903/EG; ABl. L 327 vom 5. Dezember 2008, S. 15 - 17). Für den Bereich der inter-

nationalen Rechtshilfe in Strafsachen findet, mangels anders lautender Übergangsbestimmungen, das im Zeitpunkt des Entscheids jeweils geltende Recht Anwendung. Die verwaltungsrechtliche Natur des Rechtshilfeverfahrens schliesst die Anwendung des Grundsatzes der Nichtrückwirkung aus (BGE 112 Ib 576 E. 2 S. 583 ff.). Dass vorliegend etwas anderes gelten soll, ist nicht ersichtlich (s. auch nachfolgend E. 1.4). Gestützt auf Art. 2 Ziff. 1 und Art. 15 Ziff. 1 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung der Schweiz bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands (Schengen-Assoziierungsabkommen [SAA]; SR 0.360.268.1) gelangen für die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen der Schweiz und Deutschland überdies die Bestimmungen der Art. 48 ff. des Übereinkommens vom 19. Juni 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 (Schengener Durchführungsübereinkommen, SDÜ; ABl. L 239 vom 22. September 2000, S. 19 - 62) zur Anwendung.

- 1.3** Im Verhältnis zu Deutschland sind ebenfalls in Kraft getreten die Bestimmungen des Abkommens vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (nachfolgend: Betrugsbekämpfungsabkommen; SR 0.351.926.81, BBl 2004 S. 6184 ff., 6503 ff.). Obwohl das Betrugsbekämpfungsabkommen noch nicht zwischen allen EU-Mitgliedstaaten in Kraft getreten ist, haben die Schweiz und Deutschland in Anwendung von Art. 44 Ziff. 3 Betrugsbekämpfungsabkommen am 8. bzw. 9. Januar 2009 die gegenseitige Anwendbarkeit notifiziert, womit das Betrugsbekämpfungsabkommen 90 Tage nach Erhalt der zweiten Notifikation anwendbar wird. Dementsprechend gelangt das Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen diesen beiden Staaten ab dem 9. April 2009 (ABl. der Europäischen Union L 46/8 vom 17. Februar 2008, S. 6 f.; SR 0.351.926.81; zum Stand des Ratifikationsprozesses und Stand der vorläufigen Anwendung des Abkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten) zur Anwendung. Das Betrugsbekämpfungsabkommen ermöglicht die Amts- und Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen im Bereich der indirekten Steuern, namentlich Mehrwertsteuern, um die es vorliegend unter anderem geht (RH.2009.326 Reg. 1/pag. 011). Allerdings gilt das Betrugsbekämpfungsabkommen gemäss dessen Art. 46 für Ersuchen wegen Straftaten, die mindestens sechs Monate nach seiner am 26. Oktober 2004 erfolgten Unterzeichnung, d.h. nach dem 26. April 2005 begangen wurden. Da die zur

Diskussion stehenden Delikte vor diesem Stichtag liegen, ist das Betrugsbekämpfungsabkommen vorliegend nicht anwendbar.

- 1.4** Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, die Übergangsregelung des Betrugsbekämpfungsabkommens gelte auch für das SAA. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen an, dass die in Art. 31 Betrugsbekämpfungsabkommen eingegangenen Verpflichtung zur akzessorischen Rechtshilfe textlich mit Art. 51 lit. a SDÜ übereinstimme (act. 1 S. 15). Sie argumentieren, dass die Schweiz – wenn die Retroaktivität des SAA nicht auf Taten nach dem 26. April 2005 begrenzt würde – Rechtshilfe für Taten leisten müsste, für welche gemäss der ausdrücklichen Übergangsbestimmung im Betrugsbekämpfungsabkommen keine Rechtshilfe möglich sei. Nach ihrer Darstellung würde diesfalls die Übergangsregelung des Betrugsbekämpfungsabkommens ihrer Wirkung und ihres Sinnes entleert. Sie kommen zum Schluss, dass wie auch das Betrugsbekämpfungsabkommen das SAA vorliegendenfalls nicht anwendbar sei (act. 1 S. 15).

Dieser Argumentation kann aus verschiedenen Gründen nicht gefolgt werden. Zunächst ist festzuhalten, dass der sachliche Anwendungsbereich von SDÜ und Betrugsbekämpfungsabkommen trotz gewisser Überschneidungen nicht deckungsgleich ist. Im Gegensatz zum SDÜ gilt das Betrugsbekämpfungsabkommen bis zu dessen Ratifizierung durch alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union zudem lediglich im Verhältnis zu denjenigen (Mitglied-)Staaten, welche eine gleiche Erklärung betreffend vorzeitige Anwendbarkeit gemäß Artikel 44 Absatz 3 abgeben haben. Würde der Argumentation der Beschwerdeführer gefolgt, würde die Schweiz denjenigen Staaten, welche eine solche Erklärung noch nicht abgeben haben, gestützt auf SDÜ, das keine Übergangsbestimmung und damit keine Einschränkung des zeitlichen Anwendungsbereichs vorsieht (s. supra E. 1.2), Rechtshilfe leisten, währenddem sie den anderen Mitgliedstaaten für dieselben Delikte, welche zusätzlich im sachlichen aber nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Betrugsbekämpfungsabkommens fallen, keine Rechtshilfe leisten würde. Mit anderen Worten würde die Schweiz solange für Delikte, welche im gemeinsamen sachlichen Anwendungsbereich SDÜ/Betrugsbekämpfungsabkommen liegen, Rechtshilfe leisten, als der ersuchende Staat nicht die vorzeitige Anwendbarkeit des Betrugsbekämpfungsabkommens erklärt hat. Dass ein solches Ergebnis von den Vertragsparteien nicht gewollt gewesen sein kann, leuchtet ohne weiteres ein. Vielmehr würde es ausdrücklich Art. 25 Ziff. 2 Betrugsbekämpfungsabkommen widersprechen, wonach günstigere Bestimmungen bilateraler oder multilateraler Übereinkünfte zwischen den Vertragsparteien unberührt bleiben. Nach dem Gesagten ist die von den Beschwerdeführern vertretene Auslegung der Über-

gangsregelung im Betrugsbekämpfungsabkommen bzw. dessen Tragweite bereits aus diesen Gründen abzulehnen.

- 1.5** Soweit das Staatsvertragsrecht bestimmte Fragen nicht abschliessend regelt, gelangen das Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (IRSG, SR 351.1) und die Verordnung über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 24. Februar 1982 (IRSV, SR 351.11) zur Anwendung (Art. 1 Abs. 1 IRSG; BGE 130 II 337 E. 1; 128 II 355 E. 1; 124 II 180 E. 1a). Das innerstaatliche Recht gilt nach dem Günstigkeitsprinzip auch dann, wenn sich daraus eine weitergehende Rechtshilfe ergibt (BGE 129 II 462 E. 1.1; 122 II 140. 2, je m.w.H.). Vorbehalten ist die Wahrung der Menschenrechte (BGE 123 II 595 E. 7c; Urteil des Bundesgerichts 1B_217/2009 vom 17. September 2009, E. 2.3).

2.

- 2.1** Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um eine Schlussverfügung der ausführenden kantonalen Behörde in internationalen Rechtshilfeangelegenheiten, gegen welche gestützt auf Art. 37 Abs. 2 lit. a Ziff. 1 des Bundesgesetzes vom 19. März 2010 über die Organisation der Strafbehörden des Bundes (Strafbehördenorganisationsgesetz, StBOG; SR 173.71) in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 des Organisationsreglements für das Bundesstrafericht vom 31. August 2010 (Organisationsreglement BStGer, BStGerOR; SR 173.713.161) und Art. 80e Abs. 1 IRSG die Beschwerde an die II. Beschwerdekammer des Bundesstraferichts gegeben ist. Die Beschwerde vom 9. April 2010 ist innert der Frist von Art. 80k IRSG eingereicht worden.

- 2.2** Zur Beschwerdeführung ist berechtigt, wer persönlich und direkt von einer Rechtshilfemassnahme betroffen ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 80h lit. b IRSG). Personen, gegen die sich das ausländische Strafverfahren richtet, sind unter denselben Bedingungen beschwerdelegitimiert (Art. 21 Abs. 3 IRSG).

Ein schutzwürdiges Interesse liegt nicht schon dann vor, wenn jemand irgendeine Beziehung zum Streitobjekt zu haben behauptet. Vielmehr muss eine vom einschlägigen Bundesrecht erfasste "spezifische Beziehungsnähe" dargetan sein. Eine bloss mittelbare Betroffenheit genügt hingegen nicht (BGE 129 II 268 E. 2.3.3 S. 269; 128 II 211 E. 2.2 S. 216 f.; 127 II 104 E. 3 S. 107 ff.; 198 E. 2d S. 205; 126 II 258 E. 2d S. 259; 125 II 356 E. 3b/aa S. 361 f.; 123 II 153 E. 2b S. 156, je mit Hinweisen).

Als persönlich und direkt betroffen (im Sinne von Art. 80h lit. b und Art. 21 Abs. 3 IRSG) wird im Falle der Erhebung von Konteninformationen der je-

weilige Kontoinhaber angesehen (Art. 9a lit. a IRSV; BGE 118 Ib 547 E. 1d; 122 II 130 E. 2b). Bloss wirtschaftlich an einem Konto oder an einer direkt betroffenen Gesellschaft Berechtigte sind nur in Ausnahmefällen selbständig beschwerdelegitimiert. Dies kann etwa der Fall sein, wenn eine juristische Person, über deren Konto Auskunft verlangt wird, aufgelöst wurde und deshalb nicht mehr handlungsfähig ist (BGE 123 II 153 E. 2c-d S. 157 f.). Die Beweislast für die wirtschaftliche Berechtigung und die Liquidation der Gesellschaft obliegt dem Rechtsuchenden. Ausserdem darf die Firmenauflösung nicht nur vorgeschoben oder rechtsmissbräuchlich erscheinen (BGE 123 II 153 E. 2d S.157 f.). Darüber hinaus muss der wirtschaftlich Berechtigte im Auflösungsakt eindeutig als Begünstigter des Liquidationsgewinns bezeichnet sein (Urteile des Bundesgerichts 1A.284/2003 vom 11. Februar 2004, E. 1; 1A.212/2001 vom 21. März 2002 E. 1.3.2; 1A.84/1999 vom 31. Mai 1999, E. 2c; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2009.151 vom 11. September 2009, E. 1.3.2). Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Kontenunterlagen erwähnt werden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber der fraglichen Konten sind, ist die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen (BGE 129 II 268 E. 2.3.3 S. 269; 123 II 153 E. 2b S. 157; 161 E. 1d S. 164, je mit Hinweisen; 122 II 130 E. 2b S. 132 f.).

Als persönlich und direkt betroffen gilt im Falle von Hausdurchsuchungen der jeweilige Eigentümer oder Mieter, der im Besitz der sichergestellten Unterlagen war (Art. 9a lit. b IRSV; TPF 2007 79 E. 1.6 S. 82; 136 E. 3.1 und 3.3). Das Gleiche gilt nach der Rechtsprechung für Personen, gegen die unmittelbar Zwangsmassnahmen angeordnet wurden (BGE 128 II 211 E. 2.3-2.5 S. 217 ff.; 123 II 153 E. 2b S. 157, je mit Hinweisen). Folglich ist beispielsweise der Verfasser von Schriftstücken, welche im Besitz eines Dritten beschlagnahmt werden, nicht zur Beschwerde befugt (BGE 130 II 162 E. 1.1 S. 164; 123 II 161 E. 1d S. 164 f.; 116 Ib 106 E. 2a S. 109 ff.). Das gilt auch für Personen, auf welche sich die Unterlagen beziehen oder die Eigentümer sind, sofern sie nicht selbst im Besitz der betroffenen Unterlagen waren und sich nicht der Hausdurchsuchung unterziehen mussten (Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2009.13 vom 16. März 2009, E. 2.2-2.3; RR.2007.101 vom 12. Juli 2007, E. 2.1). Daran ändert auch ein Mandatsverhältnis nichts, welches zwischen demjenigen, der sich einer Zwangsmassnahme unterziehen musste, und dem Auftraggeber besteht (Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2008.126 vom 24. Juli 2008, E. 2.2 und RR.2009.13 vom 16. März 2009, E. 2.2).

2.3

2.3.1 Die angefochtene Schlussverfügung ordnet die rechtshilfweise Herausgabe verschiedener Unterlagen an. Zum einen wurden diese Dokumente entweder anlässlich der durchgeführten Hausdurchsuchungen sichergestellt oder auf Editionsverfügung hin der Staatsanwaltschaft übergeben. Zum anderen handelt es sich um Bankunterlagen, welche von zwei Bankinstituten ediert wurden.

2.3.2 Was die angeordnete Herausgabe der 26 anlässlich der Hausdurchsuchung bei der E. AG sichergestellten Ordner, Archivschachteln, Mäppchen und Schnellhefter (Disp. Ziff. 2a der angefochtenen Schlussverfügung) angeht, so gilt die aus der Aufspaltung der E. AG entstandene und am selben Ort domizilierte Beschwerdeführerin 4 als beschwerdelegitimiert im Sinne von Art. 9a lit. b IRSV. Auf ihre Beschwerde ist demnach einzutreten.

2.3.3 Hinsichtlich der 3 von RA H. edierten Ordner (Disp. Ziff. 2b der angefochtenen Schlussverfügung) ist der Beschwerdeführer 7 als deren Inhaber im Sinne von Art. 9a lit. b IRSV zur Beschwerde legitimiert. Auf seine Beschwerde ist ebenfalls einzutreten.

2.3.4 Gegen die Herausgabe der 5 von der G. AG edierten Ordner (Disp. Ziff. 2c der angefochtenen Schlussverfügung) ist im Sinne von Art. 9a lit. b IRSV deren Inhaberin, d.h. die Beschwerdeführerin 6 zur Beschwerdeführung berechtigt. Auf ihre Beschwerde ist demnach einzutreten.

2.3.5 Was die angeordnete Herausgabe der von der Bank N. AG edierten Bankunterlagen (Disp. Ziff. 2d der angefochtenen Schlussverfügung) betrifft, so gelten die betreffenden Kontoinhaber als von dieser Rechtshilfemassnahme als persönlich und direkt betroffen im Sinne der Art. 21 Abs. 3 und Art. 80h IRSG (Art. 9a lit. a IRSV).

[...]

[...]

2.3.6 [...]

2.3.7 Mit dem gestellten Rechtsbegehren verlangen die Beschwerdeführer auch die Aufhebung von Disp. Ziff. 2f, mit welcher die Herausgabe der von Q. AG edierten Unterlagen betreffend die C. AG verfügt wurde. Zur Begründung ihrer Beschwerdelegitimation machen die Beschwerdeführer in diesem Punkt keine Ausführungen. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern in

diesem Zusammenhang unmittelbar Zwangsmassnahmen gegen die Beschwerdeführer angeordnet worden sein sollen, weshalb sie vorliegend zur Beschwerdeführung berechtigt sein sollen. Auf ihre Beschwerde ist daher in diesem Punkt nicht einzutreten.

3. Die II. Beschwerdekammer ist nicht an die Begehren der Parteien gebunden (Art. 25 Abs. 6 IRSG). Sie prüft die Rechtshilfenvoraussetzungen grundsätzlich mit freier Kognition. Wie früher das Bundesgericht im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde befasst sich die II. Beschwerdekammer jedoch auch nur mit Tat- und Rechtsfragen, die Streitgegenstand der Beschwerde bilden (vgl. BGE 132 II 81 E. 1.4; 130 II 337 E. 1.4, je m.w.H.; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2007.89 vom 20. August 2007 E. 2.4; RR.2007.34 vom 29. März 2007 E. 3; LAURENT MOREILLON, *Entraide internationale en matière pénale*, Basel 2004, Art. 25 IRSG N. 22).

4.

- 4.1 Die Beschwerdeführer kritisieren, dass die Beschwerdegegnerin die Eintretens- und Zwischenverfügungen vom 5. März 2007 sowie vom 12. März 2007 an die ersuchende Behörde zugestellt habe (act. 1 S. 16 f.).

- 4.2 Beim Rechtshilfeverfahren handelt es sich um ein internes schweizerisches Verfahren. Dem ersuchenden Staat kommt dabei grundsätzlich keine Parteistellung zu (BGE 125 II 411 E. 3a; insbesondere BGE 115 Ib 193 E. 6; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl., Bern 2009, S. 302; vgl. auch Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.77 vom 29. Oktober 2007, Bst. N, nicht publiziert in TPF 2007 124). Entsprechend dürfen dem ersuchenden Staat weder die Eintretens- und Schlussverfügung der Vollzugsbehörden noch die Eingaben der Parteien an die Vollzugsbehörden und die Beschwerdeinstanz herausgegeben werden, da dadurch die Verteidigungsrechte der Betroffenen eingeschränkt werden (Urteil des Bundesgerichts 1A.43/2003 vom 23. April 2003 E. 3.2; ZIMMERMANN, a.a.O., S. 290 unter Verweis auf die Rechtsprechung). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung ging sogar soweit, das BJ einzuladen, sich bei irrtümlichem Versand derartiger Unterlagen aus dem Rechtshilfeverfahren beim ersuchenden Staat um Rückgabe und Unterlassung deren Verwendung zu bemühen (ZIMMERMANN, a.a.O., 290, FN 536).

- 4.3 Im Lichte dieser Ausführungen erweist sich die Rüge als begründet, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen ist. Angesichts des Ausgangs des Beschwerdeverfahrens ist das BJ daher einzuladen, sich um eine Rücksendung der Eintretens- und Zwischenverfügungen vom

5. März 2007 sowie vom 12. März 2007 beim ersuchenden Staat zu bemühen.

5.

5.1 Die Beschwerdeführer rügen zum einen die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde und wenden zum anderen ein, dass die Voraussetzung der doppelten Strafbarkeit fehlen würde:

In diesem Zusammenhang bestreiten die Beschwerdeführer zunächst die Darstellung der ersuchenden Behörde, wonach es sich bei der C. AG um eine Scheingesellschaft handle. Es handle sich vielmehr um eine eigenständige juristische Person nach schweizerischem Recht, welche grundsätzlich nicht der Steuerhoheit Deutschlands unterliege (act. 1 S. 20). Die Zahlungen der L. GmbH an die C. AG würden auf einem zwischen diesen Parteien geschlossenen Vertrag basieren und seien somit von der C. AG zu verbuchen gewesen, und nicht von der J. GmbH bzw. der K. GmbH (act. 1 S. 18). Die Behauptung, wonach die Bilanzen der J. GmbH bzw. der K. GmbH unvollständig gewesen sein sollen, würden jeder Grundlage entbehren (act. 1 S. 19). Die ersuchende Behörde rechne die der C. AG zugeflossenen Einkünfte einfach den Beschuldigten bzw. der J. GmbH und der K. GmbH zu. Sie lege jedoch nicht offen, auf welche Rechtsgrundlage sie diesen Durchgriff stütze. In Frage würden Gestaltungsmissbrauch sowie die Hinzurechnungsbesteuerung kommen (act. 1 S. 19). Nach schweizerischem Steuerrecht erfolge ein steuerrechtlicher Durchgriff durch eine juristische Person nur bei Vorliegen einer so genannten Steuerumgehung. Dies setze ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen zum Zweck der Steuerersparnis voraus. Im hier zu beurteilenden Falle hätten die Beschuldigten von der legalen Möglichkeit Gebrauch gemacht, für den Vertrieb des Patentes ausserhalb Deutschlands eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft einzusetzen. Sie hätten Steuerplanung betrieben, nicht Steuerumgehung. Die C. AG habe über die für ihre Aktivität erforderliche Substanz im Sinne von Räumlichkeiten und Personal verfügt (act. 1 S. 21). Die Schweiz kenne - anders als Deutschland - keine Gesetzgebung, welche die direkte Zurechnung der Gewinne von niedrig besteuerten ausländischen Gesellschaften zu den Einkünften ihrer Gesellschafter vorsieht. Die Hinzurechnungsbesteuerung richte sich nicht zuletzt gegen die Zwischenschaltung von Aktivitäten in privilegiert besteuerten Gesellschaften in der Schweiz. Es könne nicht Sinn und Zweck der Rechtshilfe sein, in Fällen wie dem vorliegenden der im Endeffekt gegen den schweizerischen Fiskus gerichteten Hinzurechnungsbesteuerung zum Durchbruch zu verhelfen (act. 1 S. 21).

In einem nächsten Punkt bestreiten die Beschwerdeführer das Vorliegen von Arglist und verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die blossе Errichtung von steuerprivilegierten Domizilgesellschaften nicht als arglistige Täuschungshandlung zu qualifizieren sei. Dasselbe gelte für das blossе Verschweigen der Rechte an Lizenzen und der Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft (act. 1 S. 22). Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, dass die von der ersuchenden Behörde vorgelegten Unterlagen allenfalls den Verdacht zu begründen vermögen, die Beschuldigten seien an der C. AG wirtschaftlich berechtigt. Dies genüge jedoch bei weitem noch nicht, um eine arglistige Täuschung der Steuerbehörden zu begründen (act. 1 S. 23). Die ersuchende Behörde begründe die Arglist damit, dass die Beschwerdeführer einen Teil ihrer Lizenzeinkünfte über die J. GmbH bezogen und diese ordnungsgemäss versteuert hätten. Durch die ordnungsgemässe Deklaration dieser Einkünfte sei es den Beschuldigten gelungen, gegenüber den deutschen Steuerbehörden ein ausreichend grosses Einkommen nachzuweisen, um den Verdacht aufgrund der Diskrepanz zwischen Lebensstil und versteuertem Einkommen zu vermeiden (act. 1 S. 23). Die Beschwerdeführer halten dem entgegen, dass die Schilderung der ersuchenden Behörde nicht über die blossе Behauptung hinausgehe. Sie nenne weder das von den Beschuldigten versteuerte Einkommen, noch Anhaltspunkte für den Lebensstil der Beschuldigten. Die Darstellung im Rechtshilfeersuchen genüge somit den Anforderungen an die Substantiierung des qualifizierenden Elementes des Abgabebetruges nicht (act. 1 S. 24).

Die Beschwerdeführer kommen zum Schluss, dass das Rechtshilfeersuchen keine über das nicht arglistige Zwischenschalten einer Domizilgesellschaft hinausgehende Verdachtsmomente enthalte. Die Beschuldigten hätten nach Darstellung der ersuchenden Behörde einzig ihre behauptete Beteiligung an der Beschwerdeführerin in der Einkommensteuererklärung nicht deklariert. Der durch die ersuchende Behörde erhobene Vorwurf erfülle also in der Schweiz, so er denn richtig wäre, „lediglich“ den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Für diese Deliktsart jedoch werde keine Rechtshilfe gewährt (act. 1 S. 24 f.).

- 5.2** Das Rechtshilfeersuchen muss insbesondere Angaben über den Gegenstand und den Grund des Ersuchens enthalten (Art. 14 Ziff. 1 lit. b EUeR). Ausserdem muss das Ersuchen in Fällen wie dem vorliegenden die strafbare Handlung bezeichnen und eine kurze Darstellung des Sachverhalts enthalten (Art. 14 Ziff. 2 EUeR). Art. 28 Abs. 2 und 3 IRSG i.V.m. Art. 10 IRSV stellt entsprechende Anforderungen an das Rechtshilfeersuchen. Diese Angaben müssen der ersuchten Behörde die Prüfung erlauben, ob die doppelte Strafbarkeit gegeben ist (Art. 5 Ziff. 1 lit. a EUeR), ob die Hand-

lungen wegen derer um Rechtshilfe ersucht wird, nicht ein politisches oder fiskalisches Delikt darstellen (Art. 2 lit. a EUeR) und ob der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gewahrt wird (BGE 129 II 97 E. 3.1 S. 98 m.w.H.).

- 5.3** Die Rechtsprechung stellt an die Schilderung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen keine hohen Anforderungen. Von den Behörden des ersuchenden Staates kann nicht verlangt werden, dass sie den Sachverhalt, der Gegenstand des hängigen Strafverfahrens bildet, bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darstellen. Das wäre mit dem Sinn und Zweck des Rechtshilfeverfahrens unvereinbar, ersucht doch ein Staat einen anderen gerade deswegen um Unterstützung, damit er die bisher im Dunkeln gebliebenen Punkte aufgrund von Beweismitteln, die sich im ersuchten Staat befinden, klären kann. Es reicht daher aus, wenn die Angaben im Rechtshilfeersuchen den schweizerischen Behörden ermöglichen zu prüfen, ob ausreichend konkrete Verdachtsgründe für eine rechtshilfefähige Straftat vorliegen, ob Verweigerungsgründe gegeben sind bzw. in welchem Umfang dem Begehren allenfalls entsprochen werden muss. Es kann auch nicht verlangt werden, dass die ersuchende Behörde die Tatvorwürfe bereits abschliessend mit Beweisen belegt. Der Rechtshilferichter hat weder Tat- noch Schuldfragen zu prüfen und grundsätzlich auch keine Beweiswürdigung vorzunehmen, sondern ist vielmehr an die Sachdarstellung im Ersuchen gebunden, soweit sie nicht durch offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet wird (vgl. BGE 132 II 81 E. 2.1 S. 85 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1A.90/2006 vom 30. August 2006, E. 2.1; TPF 2007 150 E. 3.2.4).
- 5.4** Die Vertragsparteien des EUeR können sich das Recht vorbehalten, die Erledigung von Ersuchen um Durchsuchung oder Beschlagnahme der Bedingung zu unterwerfen, dass die dem Ersuchen zugrunde liegende strafbare Handlung sowohl nach dem Recht des ersuchenden als auch nach dem des ersuchten Staates strafbar ist (Art. 5 Ziff. 1 lit. a EUeR). Die Schweiz hat für die Vollziehung von Rechtshilfeersuchen, mit welchen Zwangsmassnahmen beantragt werden, einen entsprechenden Vorbehalt angebracht. Entsprechend bestimmt auch Art. 64 Abs. 1 IRSG für die akzessorische Rechtshilfe, dass prozessuale Zwangsmassnahmen nur angewendet werden dürfen, wenn aus der Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen hervorgeht, dass die im Ausland verfolgte Handlung die objektiven Merkmale eines nach schweizerischem Recht strafbaren Tatbestandes aufweist. Vorbehältlich Fälle offensichtlichen Missbrauchs ist die Strafbarkeit nach dem Recht des ersuchenden Staates dabei in Anwendung von Art. 64 Abs. 1 IRSG grundsätzlich nicht zu prüfen. Der Vorbehalt der Schweiz zum EUeR ist im gleichen Sinne auszulegen (BGE 116 Ib 89 E. 3c/aa mit Hin-

weisen; Urteile des Bundesgerichts 1A.7/2007 vom 3. Juli 2007, E. 3.2; 1A.3/2006 vom 6. Februar 2006, E. 6.1; 1A.283/2005 vom 1. Februar 2006, E. 3.3; 1A.80/2006 vom 30. Juni 2006, E. 2.2; ZIMMERMANN, a.a.O., S. 536 f. N. 583).

5.5 Für die Frage der Strafbarkeit nach schweizerischem Recht ist der im Ersuchen dargelegte Sachverhalt so zu subsumieren, wie wenn die Schweiz wegen des analogen Sachverhalts ein Strafverfahren eingeleitet hätte, und es ist zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale einer schweizerischen Strafnorm erfüllt wären (vgl. BGE 132 II 81 E. 2.7.2; 129 II 462 E. 4.4; Urteil des Bundesgerichts 1A.125/2006 vom 10. August 2006, E. 2.1, je m.w.H.; ZIMMERMANN, a.a.O., S. 536 N. 583). Die Strafnormen brauchen nach den Rechtssystemen der Schweiz und des ersuchenden Staates nicht identisch zu sein (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1A.125/2006 vom 10. August 2006, E. 2.1 m.w.H.). Dabei genügt es, dass ein Tatbestand nach schweizerischem Recht erfüllt ist. Ebenfalls nicht erforderlich ist, dass dem von der Rechtshilfemassnahme Betroffenen im ausländischen Strafverfahren selbst ein strafbares Verhalten zur Last gelegt wird (Urteil des Bundesgerichts 1A.245/2006 vom 26. Januar 2007, E. 3; Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.29 vom 30. Mai 2007, E. 3, sowie der Nichteintretensentscheid des Bundesgerichts 1C.150/2007 vom 15. Juni 2007, E. 1.3 dazu).

5.6 Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht in Übereinstimmung mit Art. 2 lit. a EUeR vor, dass Rechtshilfebegehren abzulehnen sind, wenn der Gegenstand des Verfahrens eine Tat bildet, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet ist. Jedoch kann einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil des Gesetzes (andere Rechtshilfe) entsprochen werden, wenn das Verfahren einen Abgabebetrug betrifft. In diesem Fall besteht trotz des Wortlauts des Gesetzes (Kann-Vorschrift) eine Pflicht zur Rechtshilfeleistung, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (BGE 125 II 250 E. 2 S. 252). Der Begriff des Abgabebetruges bestimmt sich nach Art. 14 Abs. 2 VStrR. Danach liegt ein Abgabebetrug vor, wenn der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Ein Abgabebetrug muss nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden, es sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar. Zur Auslegung des Betrugsbegriffes ist auf die Umschreibung des Tatbestandes in Art. 146 StGB und die hinzu bestehende bundesgerichtliche Rechtsprechung abzustellen. Demnach sind immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ganze Lügengebäude erforderlich,

damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist. Als besondere Machenschaften (*machinations*) gelten Erfindungen und Vorkehrungen sowie das Ausnützen von Begebenheiten, die allein oder gestützt durch Lügen oder Kniffe (*manoeuvres frauduleuses*) geeignet sind, das Opfer irrezuführen oder es in seinem Irrtum zu bestärken. Machenschaften sind eigentliche Inszenierungen (*mise en scène*); sie bestehen aus einem ganzen System von Lügen und setzen damit gegenüber einer blossen Summierung von Lügen höhere Anforderungen an die Vorbereitung, Durchführung und Wirkung der Täuschungshandlung voraus. Ein Lügegebäude liegt vor, wenn mehrere Lügen derart raffiniert aufeinander abgestimmt sind und von besonderer Hinterhältigkeit zeugen, dass sich auch das kritische Opfer täuschen lässt. Selbst blosses Schweigen kann arglistig sein, wenn der Täuschende den Getäuschten von einer möglichen Überprüfung abhält oder voraussetzt, dass dieser mit Rücksicht auf ein besonderes Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (BGE 125 II 250 E. 3a/b; insbesondere auch BGE 115 Ib 68 E. 3a/bb; BGE 111 Ib 242 E. 4b i.V.m BGE 126 IV 165 E. 2a; vgl. auch PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 360). Ob eine Tat als Abgabebetrug zu qualifizieren ist, beurteilt sich allein nach den erwähnten Grundsätzen des schweizerischen Rechts und es ist unerheblich, ob das fragliche Verhalten nach dem Recht des ersuchenden Staates ebenfalls als Abgabebetrug gilt oder als Steuerhinterziehung geahndet wird (BGE 125 II 250 E. 3b; PIETRO SANSONETTI, *La coopération entre autorités fiscales et pénales*, in SJ 1999 II Nr. 14, S. 376).

- 5.7** Beim Entscheid über die Frage, ob die Täuschung, welche dem Beschuldigten vorgeworfen wird, arglistig sei, haben sich die schweizerischen Behörden allein an die Darstellung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen zu halten, soweit diese nicht offensichtliche Irrtümer, Widersprüche oder Lücken enthält (s. *supra* E. 5.3). Grundsätzlich haben sich die schweizerischen Behörden nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 125 II 250 E. 5b) nicht darüber auszusprechen, ob die darin angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Anders als bei gemeinrechtlichen Straftatbeständen verlangt die bundesgerichtliche Rechtsprechung beim Abgabebetrug allerdings, dass zusätzlich hinreichende Verdachtsmomente für den im Rechtshilfeersuchen enthaltenen Sachverhalt dargetan werden. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz gemäss Art. 3 Abs. 3 IRSG keine Rechtshilfe gewährt. Demnach ist es gemäss der zitierten Rechtsprechung Sache der um Rechtshilfe ersuchenden ausländischen Behörde, in ihrem Ersuchen die Umstände darzulegen, aus welchen sich

ergeben soll, dass der Beschuldigte arglistig gehandelt hat (vgl. ferner HEIKE DRENCKHAN/JENS HANEBRINK, Steuerhinterziehung – Die Rechtslage in Deutschland, in Jusletter vom 7. April 2008, Rz 36). Der ersuchende Staat hat seinem Gesuch nicht notwendigerweise die Beweismittel beizulegen; es genügt, wenn er diese bezeichnet und deren Existenz glaubhaft macht (BGE 116 Ib 96 E. 4c S. 103; ZIMMERMANN, a.a.O., S. 598 N. 644). Bestehen Zweifel über die Merkmale der im Ersuchen erwähnten Abgaben, so holt gemäss Art. 24 Abs. 3 IRSV das Bundesamt oder die kantonale Vollzugsbehörde die Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung ein. Deren Bericht bindet allerdings weder die ausführende Behörde noch die Beschwerdeinstanz (ZIMMERMANN, a.a.O., S. 599 N. 645).

- 5.8** In der Literatur wird vereinzelt die Ansicht vertreten, dass bereits die Steuerumgehung mittels Errichtung von „Sitzgesellschaften“ (oder ähnlichen Vorkehren) unter gewissen Umständen als arglistig anzusehen sei (vgl. PAOLO BERNASCONI, Das Schweizer Bankgeheimnis und das neue Rechtshilfegesetz in Strafsachen, in Der Schweizer Treuhänder 57 (1983), S. 14 FN 29). Eine allzu extensive Interpretation des abgaberechtlichen Arglistbegriffes könnte allerdings Bedenken wecken. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind Steuereinsparungs- bzw. Steuervermeidungsstrategien, welche sich auf die Ausschöpfung legaler Instrumente des Gesellschafts- und Fiskalrechts beschränken (wie z.B. die blosse Errichtung von steuerprivilegierten Domizilgesellschaften), grundsätzlich für sich alleine nicht als strafbare arglistige Täuschungsmethode zu qualifizieren (PETER J. M. VON CASTI-WERGENSTEIN, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen 1992, S. 118; URS R. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, S. 221 ff.; BRUNO EGGIMANN, Domizilgesellschaften und Strafrechtshilfe bei Abgabebetrug, in Der Schweizer Treuhänder 60 [1986], S. 373; LIONEL FREI, 2 Jahre Strafrechtshilfe bei Abgabebetrug, in Steuer Revue 40 [1985], S. 190; SILVIO BIANCHI, Rechtshilfe Schweiz/Italien bei Abgabebetrug, in Der Schweizer Treuhänder 57 [1983], S. 40 FN 4). Rechtshilfe ist hingegen bei Abgabebetrug zu gewähren, nämlich wenn täuschende Vorkehren hinzutreten, die von der Fiskalbehörde – bei einer Gesamtwürdigung der fraglichen Steuerumgehungsmethode – nur schwer durchschaut werden können (Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003, E. 5.1 m.w.H.; vgl. auch URS R. BEHNISCH, Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht, in B. EHRENZELLER [Hrsg.], Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2005, S. 97 ff.).

Insbesondere im Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 wurde den Angeeschuldigten nicht nur die Beteiligung an einer Domizilgesellschaft in der Schweiz zu Zwecken der Steuereinsparung bzw. Steuerumgehung vorge-

worfen, sondern es kamen noch weitere spezifische Täuschungselemente hinzu. So hätten sich die Beschuldigten offen zu 20 % am Kapital der schweizerischen Gesellschaft beteiligt, wobei der Verdacht bestand, dass sie verdeckt, über Treuhänder bzw. über eine dazwischen geschaltete Domizilgesellschaft auch die restlichen 80 % wirtschaftlich kontrollieren würden. Über diverse Geschäfte zwischen einer den Beschuldigten gehörenden deutschen Gesellschaft und der schweizerischen Gesellschaft (grundloses Gewähren von zu hohen Rabatten, Verzicht auf vereinbarte Zahlungen etc.) sei der in Deutschland zu versteuernde Gewinn dann künstlich geschmälert worden. Schliesslich seien die erwähnten sich angeblich in Fremdeigentum befindlichen 80 % Aktienanteile von einer weiteren den Beschuldigten gehörenden deutschen Gesellschaft erheblich unter dem tatsächlichen Wert gekauft worden. So hätten die erstgenannten Vorgänge der künstlichen Schmälierung des Gewinnes gedient, während letztgenannte Operation der „steuerfreien“ Rückführung der (kapitalisierten) Gewinne nach Deutschland, respektive in die Hände der Beschuldigten, gedient habe. Das Bundesgericht führt aus, dieses planmässige Zusammenwirken der Steuerpflichtigen mit den beteiligten Treuhändern und Gesellschaften habe für die Finanzbehörden als Ganzes ein undurchschaubares Lügengengebäude ergeben (Urteil 1A.244/2002 E. 5.2).

Im Unterschied dazu fehlten demgegenüber im mit Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2008.165 vom 28. Oktober 2008 beurteilten Fall Hinweise, dass der betreffende Beschuldigte weitere Machenschaften angewandt hat, um das Steueramt über seine Vermögens- und Einkommenssituation zu täuschen (TPF 2008 128, E. 5.9). In jenem Fall wurde dem Beschuldigten vorgeworfen, Erträge aus dem bei der Bank C. unterhaltenen Portfolios in seinen Steuererklärungen verschwiegen und zur Verschleierung dieses Tatbestandes eine Gesellschaft auf den British Virgin Islands eingeschaltet zu haben. Über die blossе Errichtung einer steuerprivilegierten Gesellschaft hinaus lagen keine weiteren täuschenden Elemente vor, weshalb das Tatbestandsmerkmal der Arglist nicht bejaht werden konnte. Das Bundesstrafgericht stellte in diesem Entscheid klar, dass bei Vorliegen weiterer täuschenden Elemente Abgabebetrug angenommen werden müsste und verwies auf weitere Fälle mit Involvierung von Domizilgesellschaften. So ergebe eine Analyse dieser Entscheide (z.B. Urteil des Bundesgerichts 1A.323/2005 vom 3. April 2006, E. 5.3 sowie 1A.161/2005 vom 12. Juli 2005, E. 2 und BGE 111 Ib 242, E. 5b), dass bei Bejahung des Abgabebetrugs dem Rechtshilfeersuchen stets ein relativ komplexer Sachverhalt zu Grunde liege und es nicht einfach um das blossе Verbergen von Vermögenswerten und daraus fliessenden Erträgen durch Einschalten einer Sitzgesellschaft gehe, sondern um das „Einschieben“ solch einer Gesellschaft in einen Geschäfts- oder Warenverkehr und Manipulation der Er-

tragslage des ausländischen Steuersubjekts mittels künstlich überhöhter oder vertiefter Preise für Waren oder Dienstleistungen. Im beurteilten Fall fehlte gerade dieses Element, da es sich einfach um ein zusätzliches Element des Versteckens nicht deklarerter Vermögenswerte bzw. Erträge handelte, weshalb dem betreffenden Beschuldigten noch kein arglistiges Handeln vorgeworfen werden konnte (TPF 2008 128, E. 5.9).

- 5.9** Im Bereich der indirekten Fiskalität hat sich die Schweiz gemäss Art. 50 SDÜ unter den dort genannten Bedingungen zur gegenseitigen Rechtshilfe bei den abschliessend aufgezählten Verbrauchersteuern, Mehrwertsteuern und Zollabgaben verpflichtet (s. auch Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2009.316 vom 9. April 2010, E. 3.2, mit Hinweisen; zur Auslieferungsverpflichtung gemäss SDÜ im Bereich der indirekten Fiskalität vgl. BGE 136 IV 88 E. 3). Diesbezüglich kann Rechtshilfe verweigert werden, wenn bestimmte Deliktssummen nicht überschritten werden, es sei denn die Tat wird wegen ihrer Art oder wegen der Person des Täters von der ersuchenden Vertragspartei als sehr schwerwiegend betrachtet (Art. 50 Abs. 4 SDÜ). Beinhalten die beantragten Rechtshilfemassnahmen eine Durchsuchung oder Beschlagnahme, so dürfen diese keinen weitergehenden Bedingungen unterworfen werden als denen, dass a) die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Tat nach dem Recht beider Vertragsparteien mit einer Freiheitsstrafe oder die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von mindestens sechs Monaten bedroht ist, oder nach dem Recht einer der beiden Vertragsparteien mit einer Sanktion des gleichen Höchstmasses bedroht ist und nach dem Recht der anderen Vertragspartei als Zuwiderhandlung gegen Ordnungsvorschriften durch Behörden geahndet wird, gegen deren Entscheidung ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann; b) die Erledigung des Rechtshilfeersuchens im Übrigen mit dem Recht der ersuchten Vertragspartei vereinbar ist (Art. 51 lit. a und b SDÜ). Im Ergebnis bedeutet dies, dass im Bereich der indirekten Steuern unter bestimmten Voraussetzungen Rechtshilfe – im Gegensatz zu Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 IRSV, wonach die Leistung von Rechtshilfe nur bei Vorliegen von Abgabebetrug möglich ist (s.o.) – auch für blosse Hinterziehungsdelikte zu leisten ist (RUDOLF WYSS, Neuerungen im Bereich der justiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen im Rahmen von Schengen, in S. Breitenmoser/S. Gless/O. Lagodny [Hrsg.], Schengen in der Praxis, Erfahrungen und Ausblicke, Zürich/St. Gallen 2009, S. 338).

Der Vorwurf der deutschen Behörden lautet zum einen auf Verkürzung der Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommenssteuer und zum anderen auf Verkürzung der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer ist im Bereich der indirekten Fiskalität anzusiedeln. Wer unter erschwerenden Umständen u.a. in ei-

ner Steuerperiode nicht sämtliche Einnahmen deklariert, erfüllt den Tatbestand der qualifizierten Steuerhinterziehung Art. 96 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 97 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20). Als erschwerende Umstände gelten u.a. das gewerbsmässige Verüben von Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuerrecht (Art. 97 Abs. 2 lit. b MWSTG). Die qualifizierte Steuerhinterziehung im Sinne der vorgenannten Bestimmungen des MWSTG stellt ein Delikt der indirekten Fiskalität dar, das u.a. mit Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren bedroht wird. Mit Blick auf die Rechtshilfevoraussetzungen von Art. 50 bzw. Art. 51 lit. a SDÜ (s.o.) stellt die gewerbsmässige Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 97 Abs. 2 lit. b MWSTG grundsätzlich eine rechtshilfefähige Tat dar.

- 5.10** In Bezug auf den Vorwurf der Verkürzung der Umsatzsteuer ist daher zu untersuchen, ob der im Ersuchen dargelegte Sachverhalt die Tatbestandsmerkmale der qualifizierten Steuerhinterziehung erfüllen würde. Was die direkten Steuern anbelangt, ist zu prüfen, ob das im Rechtshilfeersuchen samt Ergänzungen und Beilagen geschilderte Verhalten als Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 VStrR gelten kann und ob diese Umstände ausreichend glaubhaft gemacht sind. Insbesondere ist zu untersuchen, ob das Tatbestandsmerkmal der Arglist erfüllt ist.

Ob der behauptete Sachverhalt, wäre er in der Schweiz geschehen, hier überhaupt zu einer Abgabeverkürzung geführt hätte, ist unter dem Aspekt der doppelten Strafbarkeit demgegenüber nicht zu prüfen (s. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.108 vom 16. November 2007, E. 4.4). In diesem Punkt genügt es, dass die vom ersuchenden Staat geltend gemachte Steuerverkürzung nach dessen Steuerrechtssystem gegeben ist, wovon grundsätzlich auszugehen ist (s. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.108 vom 16. November 2007, E. 4.3). Schliesslich darf gemäss Art. 24 Abs. 2 IRSV ein Rechtshilfeersuchen nicht allein mit der Begründung abgelehnt werden, dass das schweizerische Recht nicht dieselbe Art von Abgaben oder keine Abgabenbestimmungen derselben Art vorsieht. Allerdings gilt auch im Bereich der (direkten wie indirekten) Fiskalität der Grundsatz, wonach der Rechtshilferichter an die Sachdarstellung im Ersuchen soweit gebunden ist, als sie nicht durch offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet wird (s. supra E. 5.3 und 5.7). Dem ist beizufügen, dass sich der steuerlich relevante Tatbestand (Zustand, Vorgang oder Wertzufluss) bzw. dessen allfällige Umgehung und die Frage des Modus der Täuschung nicht ganz voneinander trennen lassen (s. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.108 vom 16. November 2007,

E. 6), muss sich doch die auf die Arglist hin zu prüfende behauptete Irreführung der Steuerbehörden auf einen solchen Tatbestand beziehen.

- 5.11** Im Rechtshilfeersuchen vom 13. Mai 2005 samt dessen Ergänzungen vom 13. September 2005, 12. Juli 2006 und 12. Oktober 2006 sowie Beilagen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 1 – 4 und 5) schildern die deutschen Behörden den Sachverhaltsvorwurf im Einzelnen wie folgt:

Die Beschuldigten A. und B. seien verantwortliche Geschäftsführer der am 7. November 1997 unter dem Namen I. GmbH in Deutschland gegründeten und am 2. November 1998 in die J. GmbH umbenannten Gesellschaft. Weiter sollen A. und B. mit der J. GmbH die K. GmbH gegründet haben. Am 4. Januar 1998 habe die J. GmbH mit der deutschen Gesellschaft L. GmbH einen Handelsvertretervertrag abgeschlossen. Danach sei der J. GmbH die alleinige Vertretung des Vertriebs der von der L. GmbH hergestellten Erzeugnisse Veloursband, artgleiche Produkte und Kantenschutz für Deutschland zugestanden worden. Am 22. Januar 1998 soll zwischen der L. GmbH und der I. GmbH ein weiterer Vertrag abgeschlossen worden sein, wonach die I. GmbH die alleinigen weltweiten Vertriebsrechte für Produkte aus Verbundmaterialien habe, die ausschliesslichen Produktionsrechte hingegen bei der L. GmbH liegen würden. Weiter sei vereinbart worden, dass für eine Kabelbaumummantelung eine gemeinsame Patentanmeldung unter gleichberechtigten Partnern unter Teilung der Kosten angestrebt werde. Am 18. Februar 1998 sollen die L. GmbH und I. GmbH sodann eine Treuhandvereinbarung über den Schutz und die Durchsetzung des Patentschutzes unter Bezugnahme auf den Vertrag vom 22. Januar 1998 abgeschlossen haben. Darin sei vereinbart worden, dass die L. GmbH über den treuhänderisch für die I. GmbH gehaltenen Anteil an Patenten nur mit vorheriger Zustimmung der I. GmbH verfügen dürfe. Aufgrund des Handelsvertretervertrages vom 4. Januar 1998 hätten die J. GmbH und auch die K. GmbH Einnahmen aus Provisionszahlungen der L. GmbH „für deren exclusive Nutzung des Patents 1“ erzielt. Diese Einnahmen seien ordnungsgemäss in den jeweiligen Steuererklärungen angegeben worden. Die L. GmbH habe für die Nutzung desselben Patents 1 gleichzeitig auch Zahlungen an die schweizerische C. AG geleistet, welche zu gleichen Teilen mit der L. GmbH als Patentmitinhaberin registriert sei. Nach Darstellung der deutschen Behörden seien auch diese an die C. AG erfolgten Zahlungen, bestehend aus Lizenzgebühren und Provisionen für den weltweiten Vertrieb ausser Deutschland, der J. GmbH, der K. GmbH und den beiden Beschuldigten B. sowie A. zuzurechnen. Diese Zahlungen seien nicht in den Bilanzen der J. GmbH und der K. GmbH aufgeführt ge-

wesen. Davon ausgehend werfen die deutschen Behörden den beiden Beschuldigten vor, diese hätten in Bezug auf die vorgenannten Zahlungen der L. GmbH in den Jahren 1998 bis 2004 für die J. GmbH, die K. GmbH und für sich selbst unvollständige Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Einkommenssteuererklärungen abgegeben. Dadurch hätten sie in den genannten Jahren Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommenssteuern in der Höhe von gesamthaft über EUR 8 Mio. verkürzt.

Den Verdacht, dass es sich bei der C. AG um eine Scheinfirma handle und dass die fraglichen Zahlungen (Lizenzgebühren und Provisionen für den weltweiten Vertrieb ausser Deutschland) an die C. AG der J. GmbH, der K. GmbH und den beiden Beschuldigten B. sowie A. zuzurechnen seien, leiten die deutschen Behörden aus folgenden Umständen ab:

Zunächst habe die als Patentmitinhaberin eingetragene schweizerische C. AG aus rein zeitlichen Gründen keinen eigenen Beitrag zur Entwicklung des Patentes beitragen können. Der Antrag auf Eintragung des Patentes sei bereits am 30. März 1998 erfolgt, währenddem die C. AG erst am 17. November 1998 in das Handelsregister eingetragen worden sei. Ebenso wenig habe die Y.-Gruppe, zu der die C. AG gehören solle, einen Beitrag zur Entwicklung dieses Patents geleistet. Schliesslich habe die C. AG im Verfahren zur Erlangung einer Freistellung von inländischen Einkünften vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG/D aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens Bundesrepublik Deutschland - Schweiz unterlassen, einen Geschäftsbetrieb nachzuweisen. Sodann werde in den Verträgen zwischen der L. GmbH und der I. GmbH bzw. J. GmbH ausdrücklich darauf abgestellt, dass es sich um ein gemeinsames Patent der L. GmbH und der I. GmbH bzw. J. GmbH handle. Wären die C. AG oder die Y.-Gruppe an der Entwicklung des Patentes beteiligt gewesen, wären die vorgenannten Verträge nicht abgeschlossen worden. Aus der Telefonnotiz der Kanzlei Z. vom 1. Oktober 1997 sei sodann ersichtlich, dass sich der Beschuldigte B. als Erfinder habe vermerken lassen. In einer Aktennotiz werden sodann die ebenfalls Beschuldigten Geschäftsführer der L. GmbH, AA. und BB., sowie B. und A. als Erfinder genannt. Der Servicevertrag vom 1. März 1998 zwischen der C. AG und der Y.-Gruppe zeige, dass die C. AG weder über eigenes Personal noch einen sonstigen eigenen Geschäftsbetrieb verfüge, sondern als reine Briefkastenfirma von der CC. AG mitverwaltet werde.

Was sodann das der C. AG eingeräumte weltweite (ausser Deutschland) Vertriebsrecht anbelange, seien keine Gründe für die Einbeziehung der C. AG in die Vermarktung ersichtlich. Dass die C. AG – welche weder eigenes Personal noch einen sonstigen eigenen Geschäftsbetrieb aufweise –

über Kenntnisse in diesem Bereich verfügen würde, sei durch nichts belegt worden. Vielmehr hätte die I. GmbH bzw. J. GmbH den Vertrieb auch in Hinsicht auf die ausländischen Hersteller übernehmen können. Dies sei insbesondere deshalb anzunehmen, weil lediglich der Konzern DD. als Endkunde genannt werde. Zwar seien die Veloursbänder direkt an die Zulieferfirmen für den Konzern DD., welche die Kabelbäume als Komponenten vorfertigen würden, zu liefern gewesen und diese hätten ihren Sitz sicherlich auch im Ausland gehabt. Eine weitergehende Vermittlung des Produkts im Ausland wäre gleichwohl überflüssig gewesen, da der Konzern DD. weltweit seinen Lieferanten die Verwendung des Veloursbandes vorgeschrieben habe. Aus der Sicht der C. AG sei es schliesslich nicht verständlich, weshalb diese als Patentmitinhaberin die Vermittlung der Verträge gegen Provision durch die J. GmbH in Deutschland ohne Ausgleich hätte hinnehmen sollen, wenn Letztere kein Anrecht (mehr) auf das Patent gehabt haben soll. Aus Sicht der I. GmbH bzw. J. GmbH stelle umgekehrt die zwischen der L. GmbH und der C. AG am 21. Dezember 1998 vereinbarte Einräumung des weltweiten (ausser Deutschland) exklusiven Vertretungsrechts an die C. AG eine Beeinträchtigung der Vertriebsrechte dar, welche ihr im Vertrag vom 22. Januar 1998 eingeräumt worden seien. Zwischen der L. GmbH und der I. GmbH bzw. J. GmbH sei vereinbart gewesen, dass keine der Vertragsparteien berechtigt sei, ohne ausdrückliche Zustimmung der anderen Partei ganz oder teilweise Rechte aus dem Vertrag auf Dritte zu übertragen. Nach Auffassung der deutschen Behörden wäre eine Übertragung des treuhänderisch gehaltenen Anteils von 50 % an dem Patent 1 auf die C. AG unzulässig gewesen. Die I. GmbH bzw. J. GmbH und damit deren Inhaber B. und A. hätten durch dieses Vorgehen einen Verlust erlitten. Der Umstand, dass die Beschuldigten darauf nicht reagiert hätten, lasse sich nur dadurch erklären, dass sie die C. AG wirtschaftlich kontrollieren würden und ihnen die Einnahmen nach Abzug der Gehälter der vorgeschobenen Geschäftsführung zugekommen seien. Offensichtlich sei es für die Verantwortlichen der L. GmbH ebenfalls klar gewesen, dass eine Zahlung für die C. AG genauso gut direkt an die Beschuldigten B. und A. erfolgen könne, da diese letztlich wirtschaftlich Begünstigte der Zahlungen seien. So sei auf Weisung von B. hin von der L. GmbH am 24. September 1998 eine Zahlung in der Höhe von DEM 250'000.-- auf dessen Konto in Spanien durchgeführt worden. Diese Zahlung sei rückabgewickelt und am 17. Dezember 1998 von der L. GmbH an die C. AG überwiesen worden.

5.12

5.12.1 Die ersuchende Behörde rechnet die von der L. GmbH an die C. AG geleisteten Zahlungen von Lizenzgebühren für die Nutzung eines Patents und

von Provisionen für den weltweiten (ausser Deutschland) Vertrieb der patentgeschützten Produkte der J. GmbH, der K. GmbH sowie A. und B. zu. Den Vorwurf der Abgabeverkürzung leitet sie aus der Nichtdeklaration dieser steuerpflichtigen Einkünfte in den entsprechenden Steuererklärungen der vorgenannten Gesellschaften und Personen ab. Die ersuchende Behörde nimmt in tatsächlicher Hinsicht allerdings nicht an, dass die von der L. GmbH an die C. AG geleisteten Zahlungen in der Folge an die J. GmbH, die K. GmbH und/oder die beiden Beschuldigten effektiv weiter geleitet worden seien. Der gegenüber diesen Gesellschaften und Personen geltend gemachte Steueranspruch basiert demnach ausschliesslich auf eine steuerrechtliche Zurechnung.

5.12.2 Bei einer näheren Analyse erweist sich der oben wiedergegebene Sachverhaltsvorwurf der deutschen Behörden mit Blick auf die vorzunehmende Prüfung der doppelten Strafbarkeit teilweise als unvollständig bis widersprüchlich und in verschiedener Hinsicht als nicht nachvollziehbar:

5.12.3 Zunächst ist festzuhalten, dass gemäss dem Rechtshilfeersuchen und dessen Ergänzungen dasselbe Steuerobjekt (die Einkünfte der C. AG) gleichzeitig je vier verschiedenen Steuersubjekten (zwei Gesellschaften und zwei natürlichen Personen) zuzurechnen sei (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 4 S. 7). Einer solchen Grundannahme könnte bereits im Ansatz nicht gefolgt werden. Sie ist wohl auf eine mangelnde Präzision in der Umschreibung des Vorwurfs zurückzuführen. In sinngemässer Auslegung des Rechtshilfeersuchens darf angenommen werden, dass die fraglichen Einkünfte in erster Linie der J. GmbH zugerechnet werden sollen. Inwiefern sich solche Einkünfte (bzw. deren steuerliche Zurechnung) auf das steuerbare Einkommen von A. und B. als Anteilsinhaber der J. GmbH ausgewirkt haben sollen, ist dem Rechtshilfeersuchen und seinen Ergänzungen allerdings nicht zu entnehmen. In diesem Punkt erweist sich die Sachverhaltsdarstellung als unvollständig.

5.12.4 Den Beschwerdeführern ist sodann beizupflichten, dass aus dem Rechtshilfeersuchen und dessen Ergänzungen nicht eindeutig hervorgeht, nach welchen Grundsätzen die steuerliche Zurechnung vorgenommen wird. Das Bundesamt für Finanzen stützt sich zumindest in seinem Bescheid auf § 42 der deutschen Abgabenordnung, wonach bei Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Steueranspruch so entstehe, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehe (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 5/189-197). Die ersuchende Behörde vermutet vorliegend in einem ersten Punkt, dass es sich bei der C. AG um eine missbräuchliche Zwischenschaltung handle.

So habe die C. AG weder den Nachweis erbracht, dass sie berechtigt gewesen sei, über die zum Patent angemeldeten Entwicklungsergebnisse zu verfügen, noch habe sie wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für ihre Zwischenschaltung vorgetragen. In einem zweiten Punkt scheint die ersuchende Behörde aus der mutmasslichen materiellen Berechtigung der J. GmbH, das betreffende Patent anzumelden, zu folgern, dass gegenüber der J. GmbH ein Steueranspruch betreffend die Lizenzgebühren und Provisionen für den weltweiten (ausser Deutschland) Vertrieb entstanden sei (s.o.).

Diese Betrachtungsweise – soweit sie zutrifft – leuchtet zunächst in Bezug auf die Provisionen nicht ein. Nach schweizerischem Rechtsverständnis findet die Leistung von Provisionen ihren Rechtsgrund in einem Vertragsverhältnis. Aus der Rechtsstellung als Erfinder oder Patentinhaber, welche vorliegend ohnehin als fraglich erscheint (s. unten), folgt nicht eo ipso ein Anspruch auf Provision. Der Verdacht, dass die J. GmbH die patentierten Produkte nicht nur in Deutschland, sondern weltweit vertrieben haben soll, ist dem Rechtshilfeersuchen gerade nicht zu entnehmen. Hinzu kommt, dass nach Darstellung der ersuchenden Behörde die weitergehende Vermittlung des patentierten Produkts im Ausland überflüssig gewesen sei, da der Konzern DD. als Endkunde genannt werde und dieser seinen Lieferanten weltweit die Verwendung des Veloursbandes vorgeschrieben habe (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 4 S. 11). Im Ergebnis bringen die deutschen Behörden demnach vor, dass den Zahlungen, welche die L. GmbH an die C. AG (zumindest formell) als Provision für den weltweiten (ausser Deutschland) Vertrieb geleistet habe, keine Gegenleistungen (weder von der C. AG noch von der J. GmbH) gegenüber gestanden seien. Trifft die implizite Vermutung der rechtsgrundlosen Leistungen zu, müsste unter Umständen eine allfällige Gewinnverlagerung seitens der L. GmbH angenommen werden. Weshalb unter solchen Umständen die fraglichen Provisionen steuerlich der J. GmbH, der K. GmbH sowie A. und B. zugerechnet werden sollen, ist nicht zu erkennen.

Was die mutmassliche materielle Berechtigung der J. GmbH zur Anmeldung des betreffenden Patents anbelangt, vermag die im Rechtshilfeersuchen und seinen Ergänzungen wiedergegebene Begründung dieses Verdachts nicht zu überzeugen. Zum einen stellen sich die deutschen Behörden auf den Standpunkt, die C. AG könne schon aus rein zeitlichen Gründen keinen eigenen Beitrag zur Entwicklung des Patentbesitzes beigetragen haben (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 4 S. 7). Zum anderen soll aus ihrer Sicht der J. GmbH die materielle Berechtigung zur Patentanmeldung zukommen, obwohl sich B. bereits am 1. Oktober 1997 –

und damit mehr als einen Monat vor der Gründung der später in J. GmbH umbenannten I. GmbH – gegenüber der Kanzlei Z. als Erfinder habe vermerken lassen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 4 S. 8 f.). Dieser Widerspruch in der Argumentation der ersuchenden Behörde lässt sich auch nicht anhand der eingereichten Verträge betreffend das strittige Patent auflösen, da sowohl die I. GmbH bzw. J. GmbH wie auch die C. AG ihre Verträge mit der L. GmbH nach dem 1. Oktober 1997 abgeschlossen haben.

Gestützt auf die bisherigen Angaben der ersuchenden Behörde bleibt die steuerliche Zurechnung bzw. der steuerlich relevante Tatbestand für den Rechtshilferichter unklar. Die Sachverhaltsangaben lassen selbst dann keinen anderen Schluss zu, wenn von der Nichtanerkennung der C. AG ausgegangen wird. Dem ist beizufügen, dass gemäss dem eingereichten Bescheid des Bundesamtes für Finanzen in Bonn die Einkommenssteuer hinsichtlich der inländischen Einkünfte der C. AG aus Lizenzgebühren in Deutschland bereits auf dem Weg des Steuerabzugs an der Quelle, d.h. bei der L. GmbH, erhoben worden ist (s. Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 5/189-197). Inwiefern unter Einbezug dieses Umstandes noch eine Steuerverkürzung entstanden sein soll, geht aus dem Rechtshilfeersuchen und dessen Ergänzungen nicht hervor. Ähnliches gilt im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Verkürzung der Umsatzsteuer. Unterstehen die strittigen Leistungen der Umsatzsteuer, besteht Grund zur Annahme, dass die deutsche L. GmbH (und nicht die im Ausland domizilierte C. AG) Steuerschuldnerin ist. Soweit die L. GmbH die Umsatzsteuer entrichtet haben sollte, stellte sich die Frage, worin für den deutschen Fiskus noch ein Steuerschaden bestehen soll.

5.12.5 Was das Tatbestandsmerkmal der Arglist (für den Bereich der direkten Fiskalität) anbelangt, führen die deutschen Behörden aus, das Vorgehen der Beschuldigten A. und B. sei schon bereits durch die Einreichung der unrichtigen Bilanzen für die J. GmbH und die K. GmbH als arglistig zu beurteilen. Dieser Ansicht hat sich die ESTV in ihrem zweiten Gutachten ohne weitergehende Begründung angeschlossen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 14).

Welche Buchungsgrundsätze die Beschuldigten durch die Nichtbilanzierung der Leistungen eines Dritten an eine andere Gesellschaft verletzt haben sollen, wird im Rechtshilfeersuchen nicht dargelegt. Es ist nicht Sache des Rechtshilferichters, diesbezüglich Mutmassungen anzustellen. Inwiefern die eingereichten Bilanzen der J. GmbH sowie der K. GmbH unrichtig sein sollen, ist demnach nicht klar. Ein arglistiges Vorgehen auf Seiten der beiden Beschuldigten wäre diesbezüglich nicht auszumachen.

Die deutschen Behörden beurteilen die Zwischenschaltung der C. AG – wegen fehlender wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe – vermuthungsweise als missbräuchlich, zumal nach der deutschen Rechtsprechung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, wenn die Zwischenschaltung allein zum Zweck der Steuerersparnis erfolge. In der Schweiz ist nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung die Errichtung einer steuerprivilegierten Domizilgesellschaft grundsätzlich für sich alleine nicht als strafbare arglistige Täuschungsmethode zu qualifizieren (s. supra E. 5.8). Folglich vermag die mutmassliche Zwischenschaltung der C. AG für sich allein nicht, die Arglist zu begründen – selbst wenn jene aus Sicht der deutschen Behörden vermuthungsweise als missbräuchlich beurteilt wird. Es wäre zu prüfen, ob zusätzlich täuschende Vorkehren vorliegen, die von der Fiskalbehörde – bei einer Gesamtwürdigung der fraglichen Steuerumgehungsmethode – nur schwer durchschaut werden können.

Die ESTV äussert sich in ihrem zweiten Gutachten zum Verdacht der deutschen Behörden, wonach die Beschuldigten die C. AG dazu benutzt haben könnten, ihnen bzw. der L. GmbH zustehende Zahlungen für die Vermittlung von Abnehmern der aus ihren Erfindungen stammenden Produkten zu einem beträchtlichen Teil über die C. AG zu leiten, um den deutschen Fiskus über die wahren Einkünfte der J. GmbH zu täuschen (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Dossier RH, Urk. 14). Dass ein Teil der Vermittlungsprovision für das Geschäft im Bundesgebiet über die J. GmbH angegeben und versteuert worden sei, erachtet die ESTV als besonders raffinierte Verkehrung. Die ESTV schliesst sich der Auffassung der ersuchenden Behörde an, wonach dieses Vorgehen den Beschuldigten ermöglicht habe, gegenüber den deutschen Behörden ein ausreichend grosses Einkommen nachzuweisen, um einen Verdacht aufgrund der Diskrepanz zwischen Lebensstil und versteuertem Einkommen zu vermeiden. Im Lichte der vorangehenden Erwägungen (s. supra E. 5.12.4) fehlt für eine solche Argumentation jedoch die Grundlage.

Wie in anderem Zusammenhang bereits erwähnt, ist schliesslich darauf hinzuweisen, dass die deutsche Steuergesetzgebung die Besteuerung der Leistung von Lizenzgebühren an eine ausländische Gesellschaft einstweilen bereits durch den Steuerabzug sicherstellt. Soweit dieser Steuerabzug dem ordentlichen Steuerbetrag entsprechen sollte, würde zur Schädigung des deutschen Fiskus die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft ohnehin nicht genügen. Unter solchen Umständen würde eine Abgabenverkürzung voraussetzen, dass über die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft hinaus durch arglistiges Verhalten eine Freistellung von

diesem Steuerabzug zu Unrecht erwirkt worden wäre. Ein dahingehender Verdacht wird von den deutschen Behörden nicht formuliert.

- 5.13** Aus den genannten Gründen steht zusammenfassend fest, dass die Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen samt dessen Ergänzungen in zentralen Punkten unvollständig, unklar bis widersprüchlich ist. Folglich genügt die Sachverhaltsschilderung den Anforderungen von Art. 5 Ziff. 1 lit. a EUeR nicht, kann ihr doch in der vorliegenden Form weder Tatbestand der qualifizierten Steuerhinterziehung noch derjenige der Abgabeverkürzung entnommen werden. Dementsprechend ist die verlangte Rechtshilfe im Bereich der direkten Fiskalität auch gemäss Art. 2 lit. a EUeR und Art. 3 Abs. 3 IRSG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 IRSV nicht zulässig.

Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (s. supra E. 2.3). Die angefochtene Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft St. Gallen vom 10. März 2010 ist hinsichtlich Disp. Ziff. 2a, 2b, 2c und teilweise 2d sowie 2e aufzuheben und die sichergestellten Unterlagen sind den betreffenden Beschwerdeführern zu retournieren. Bei diesem Ergebnis sind die weiteren Rügen nicht zu prüfen.

6.

- 6.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführer entsprechend ihrem Anteil am Unterliegen kostenpflichtig, während der Vorinstanz keine Kosten auferlegt werden (vgl. Art. 39 Abs. 2 lit. b StBOG i.V.m. Art. 63 Abs. 2 VwVG). Angesichts ihres überwiegenden Obsiegens ist den Beschwerdeführern eine ermässigte Gerichtsgebühr aufzuerlegen (Art. 39 Abs. 2 lit. b StBOG i.V.m. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Für die Berechnung der Gerichtsgebühr gelangt gemäss Art. 63 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 73 StBOG das Reglement des Bundesstrafgerichts über die Kosten, Gebühren und Entschädigungen in Bundesstrafverfahren vom 31. August 2010 (BStKR; SR 173.713.162) zur Anwendung. Unter Berücksichtigung aller Umstände ist den Beschwerdeführern eine reduzierte Gerichtsgebühr von Fr. 500.-- aufzuerlegen (vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. a des Reglements), unter Anrechnung des einbezahlten Kostenvorschusses von Fr. 7'000.--. Die Bundesstrafgerichtskasse ist anzuweisen, den Beschwerdeführern Fr. 6'500.-- zurückzuerstatten.
- 6.2** Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführer im Umfang deren Obsiegens für die ihnen erwachsenen notwendigen und verhältnismässigen Parteikosten zu entschädigen (Art. 39 Abs. 2 lit. b StBOG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Vorliegend erscheint eine Entschädigung von insge-

samt Fr. 5'000.-- inkl. MwSt. angemessen (vgl. Art. 12 Abs. 2 des Reglements i.V.m. Art. 64 Abs. 5 VwVG und Art. 73 Abs. 1 lit. c StBOG).

Demnach erkennt die II. Beschwerdekammer:

1. Auf die Beschwerde gegen die nachfolgenden Disp. Ziff. der Schlussverfügung vom 10. März 2010 der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen wird nicht eingetreten:
 - Disp. Ziff. 2d (Bank N. AG, Zürich)
betreffend [...]
betreffend [...]
 - Disp. Ziff. 2e (O. AG, Zürich)
betreffend [...]
 - Disp. Ziff. 2f (Q. AG, Zürich)
betreffend Ordner 1 bezüglich C. AG
2. Die Beschwerde bezüglich der übrigen Disp. Ziff. der Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen vom 10. März 2010 wird gutgeheissen, die Schlussverfügung wird diesbezüglich (Disp. Ziff. 2a, 2b, 2c und teilweise 2d sowie 2e) aufgehoben und die sichergestellten Unterlagen sind den betreffenden Beschwerdeführern zu retournieren.
3. Das Bundesamt für Justiz wird eingeladen, sich um eine Rücksendung der Eintretens- und Zwischenverfügungen der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen vom 5. März 2007 sowie vom 12. März 2007 beim ersuchenden Staat zu bemühen.
4. Den Beschwerdeführern wird eine reduzierte Gerichtsgebühr von Fr. 500.-- auferlegt, unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 7'000.--. Die Bundesstrafgerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern Fr. 6'500.-- zurückzuerstatten.
5. Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführer für das Verfahren vor dem Bundesstrafgericht mit insgesamt Fr. 5'000.-- inkl. MwSt. zu entschädigen.

Bellinzona, 10. März 2011

Im Namen der II. Beschwerdekammer
des Bundesstrafgerichts

Die Präsidentin:

Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung an

- Rechtsanwalt Daniel Holenstein
- Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen
- Bundesamt für Justiz, Fachbereich Rechtshilfe

Rechtsmittelbelehrung

Gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen kann innert zehn Tagen nach der Eröffnung der vollständigen Ausfertigung beim Bundesgericht Beschwerde eingereicht werden (Art. 100 Abs. 1 und 2 lit. b BGG).

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn er eine Auslieferung, eine Beschlagnahme, eine Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten oder eine Übermittlung von Informationen aus dem Geheimbereich betrifft und es sich um einen besonders bedeutenden Fall handelt (Art. 84 Abs. 1 BGG). Ein besonders bedeutender Fall liegt insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist (Art. 84 Abs. 2 BGG).