



## **Entscheid vom 18. Dezember 2012**

### **Beschwerdekammer**

---

**Besetzung**

Bundesstrafrichter Stephan Blättler, Vorsitz,  
Andreas J. Keller und Cornelia Cova,  
Gerichtsschreiberin Santina Pizzonia

---

**Parteien**

- 1. A.,**
- 2. B. GMBH,**
- 3. C. GMBH,**

alle vertreten durch Rechtsanwalt Werner Rechstei-  
ner,

Beschwerdeführer 1 - 3

**gegen**

**STAATSANWALTSCHAFT DES KANTONS**

**ST. GALLEN**, Untersuchungsamt Gossau,

Beschwerdegegnerin

---

**Gegenstand**

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen an Deutsch-  
land

Herausgabe von Beweismitteln (Art. 74 IRSG)

**Sachverhalt:**

- A.** Die Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth führt gegen D., E. und A. ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung.
- B.** In diesem Zusammenhang gelangte die Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth mit Rechtshilfeersuchen vom 13. Oktober 2009 unter Beilage des Beschlusses des Amtsgerichts Nürnberg vom 1. Oktober 2009 an die Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen, Untersuchungsamt Gossau (nachfolgend "Untersuchungsamt"). Darin ersuchte sie zusammengefasst um Beschlagnahme und Herausgabe der Bankunterlagen betreffend u.a. die Geschäftsbeziehungen bzw. Konten von D., E., A. und der Gesellschaft B. GmbH seit dem 1. Januar 2006 bis zum Editionsdatum bei der Bank F. AG, Filiale Z. (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 1).
- C.** Mit Schreiben vom 30. Oktober 2009 stellte das Untersuchungsamt das Rechtshilfeersuchen samt beiliegendem Beschluss des Amtsgerichts Nürnberg vom 1. Oktober 2009 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend „ESTV“) zur Prüfung und Stellungnahme zu, ob der darin geschilderte Sachverhalt einen Abgabebetrug nach schweizerischem Recht darstelle und dieser Sachverhalt ausreichend glaubhaft gemacht werde (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 2). In ihrer Stellungnahme vom 26. Februar 2010 kam die ESTV zum Schluss, dass im Hinblick auf die Beschuldigten oder/und die beteiligten Gesellschaften der Sachverhalt nicht nachvollziehbar dargelegt werde, mithin keine Dokumentation des Sachverhalts mitgeliefert worden sei, die den zugrundeliegenden, beschriebenen Verdacht der Verkürzung der Körperschafts- sowie Gewerbesteuer der Jahre 2006 und 2007 glaubhaft machen könnte (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 3 S. 3).
- D.** Das Untersuchungsamt teilte in der Folge mit Schreiben vom 26. Februar 2010 der ersuchenden Behörde mit, dass es deren Rechtshilfeersuchen unter Hinweis auf das Prüfungsergebnis der ESTV ablehne (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 4).
- E.** Bezugnehmend auf dieses Schreiben vom 26. Februar 2010 orientierte die Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth mit Schreiben vom 8. Oktober 2010 das Untersuchungsamt, die entsprechenden Unterlagen zusammengestellt zu haben, und reichte ein neues Rechtshilfeersuchen mit einer Sachverhalts-ergänzung und Beilagen ein (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 5).

- F.** Mit Schreiben vom 27. Oktober 2010 stellte das Untersuchungsamt der ESTV das am 8. Oktober 2010 ergänzte Rechtshilfeersuchen samt Beilagen zur erneuten Prüfung und Stellungnahme zu (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 6). Die ESTV kam in ihrer Stellungnahme vom 6. Dezember 2010 zum Schluss, dass das neue Rechtshilfeersuchen grundsätzlich positiv beantwortet werden könne (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 7 S. 2). Zur abschliessenden Beurteilung des Rechtshilfeersuchens forderte die ESTV eine Bestätigung von der deutschen Behörde, dass die dem Rechtshilfeersuchen zugrundeliegende Information nicht aus einem Delikt stamme, mithin nicht auf einen Datendiebstahl bzw. -erwerb oder sonst ein Verhalten zurückzuführen sei, das dem Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Verkehr widerspreche (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 7 S. 2). Mit Schreiben vom 3. Februar 2011 ersuchte das Untersuchungsamt bei den deutschen Behörden um eine entsprechende Bestätigung, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt seien (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 8). Eine solche Erklärung ging mit Schreiben vom 11. Februar 2011 der Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth ein. Sie führte ergänzend aus, das Verfahren sei durch eine Mitteilung im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung in Gang gesetzt worden (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 9). Diese Bestätigung leitete das Untersuchungsamt mit Schreiben vom 28. Februar 2011 der ESTV weiter (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 10). In der Folge erklärte die ESTV mit Schreiben vom 9. März 2011, das Rechtshilfeersuchen positiv beantworten zu können (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 11).
- G.** Mit Telefon vom 1. April 2011 ersuchte die Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth um Rückstellung der beantragten Rechtshilfemassnahmen mit Blick auf andere Untersuchungshandlungen, die vorab vorzunehmen seien (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 12.1). Mit Schreiben vom 15. Juli 2011 ersuchte sie schliesslich um Durchführung der beantragten Rechtshilfemassnahmen (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 16).
- H.** Das Untersuchungsamt trat mit Eintretensverfügung vom 12. September 2011 auf das Rechtshilfeersuchen vom 13. Oktober 2009 ein und wies [...] zur Edition der Bankunterlagen [...] seit dem 1. Januar 2006 an (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 18 S. 4). Mit Schreiben vom 27. September 2011 wurden die betreffenden Bankunterlagen eingereicht (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 19).

- I. Mit Schlussverfügung vom 6. Oktober 2011 wurde dem Rechtshilfeersuchen vom 13. Oktober 2009 entsprochen und die Herausgabe der Bankunterlagen [...] (act. 1.4).
- J. Gegen diese Schlussverfügung vom 6. Oktober 2011 erheben A. (Beschwerdeführer 1), die B. GmbH (Beschwerdeführerin 2) und die C. GmbH (Beschwerdeführerin 3) durch ihren gemeinsamen Rechtsvertreter Beschwerde bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts (act. 1). Im Hauptstandpunkt beantragen sie, dem Rechtshilfeersuchen sei nicht zu entsprechen. Eventualiter stellen sie den Antrag, die Rechtshilfe sei wenigstens mit Bezug auf die Konten [...] zu verweigern und im Übrigen auf die Herausgabe von Bankunterlagen betreffend die Jahre 2006 und 2007 zu beschränken (act. 1 S. 2).

Das Bundesamt für Justiz (nachfolgend "Bundesamt") beantragt in seiner Vernehmlassung vom 24. November 2011 die Abweisung der Beschwerde (act. 8). Die Beschwerdegegnerin beantragte in ihrer Beschwerdeantwort vom 2. Dezember 2011 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 9).

Die Beschwerdeführer 1-3 halten im Rahmen der Replik an ihren bisher gestellten Anträgen fest (act. 13), worüber die Beschwerdegegnerin und das Bundesamt mit Schreiben vom 9. März 2012 in Kenntnis gesetzt wurden (act. 14). Auf entsprechende Aufforderung hin übermittelte die Beschwerdegegnerin mit Schreiben vom 2. November 2012 die mit dem ergänzenden Rechtshilfeersuchen vom 8. Oktober 2010 eingereichten Ordner (act. 15 und 16).

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

#### **Die 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), dem beide Staaten beigetreten sind, der zwischen ihnen abgeschlossene Zusatzvertrag vom 13. November 1969 (ZV-D/EUeR; SR 0.351.913.61) sowie 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) massgebend.

- 1.2** 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 137 IV 33 E.2.2.2; 136 IV 82 E. 3.1; 129 II 462 E. 1.1, m.w.H.). Vorbehalten ist die Wahrung der Menschenrechte (BGE 135 IV 212 E. 2.3; 123 II 595 E. 7c).

## **2.**

- 2.1** Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um eine Schlussverfügung der ausführenden kantonalen Behörde in internationalen Rechtshilfeangelegenheiten. Gegen eine Schlussverfügung kann innert 30 Tagen ab der schriftlichen Mitteilung bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde geführt werden (Art. 80e Abs. 1 IRSG i.V.m. Art. 80k IRSG; 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]; Art. 19 Abs. 1 des Organisationsreglements für das Bundesstrafgericht vom 31. August 2010 [Organisationsreglement BStGer, BStGerOR; SR 173.713.161]). Die Beschwerde vom 4. November 2011 gegen die Schlussverfügung vom 6. Oktober 2011 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). Entgegen der Annahme des Beschwerdeführers 1 (act. 1 S. 3) genügt demnach dessen Stellung als beschuldigte Person im deutschen Strafverfahren alleine nicht zur Begründung der Legitimation zur Beschwerde gegen eine Rechtshilfemassnahme.

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 Beziehungennähe" 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 jeweilige 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 (BGE 123 II 153 E. 2c-d S. 157 f., mit Hinweisen zu den weiteren Voraussetzungen).

## **2.3**

**2.3.1** Die angefochtene Schlussverfügung ordnet die rechtshilfeweise Herausgabe von diversen Bankunterlagen an, welche von [...] ediert wurden. Diese betreffen die nachfolgenden (im Anhang zur Schlussverfügung genau bezeichneten) Konten und Depots: [...]

**2.3.2** 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) gelten die betreffenden Kontoinhaber. Die Beschwerdeführer 1 bis 3 sind demnach zur Beschwerde legitimiert, soweit sie die rechtshilfeweise Herausgabe derjenigen Bankunterlagen anfechten, welche die auf sie lautenden Geschäftsbeziehungen betreffen. Hinsichtlich der Konten und des Depots [...] ist auf ihre Beschwerde nicht einzutreten.

**3.** Die Beschwerdekammer ist nicht an die Begehren der Parteien gebunden (Art. 25 Abs. 6 IRSG). Sie prüft die Rechtshilfevoraussetzungen grundsätzlich mit freier Kognition. Wie früher das Bundesgericht im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde befasst sich die 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** Im Hauptpunkt rügen die Beschwerdeführer, dass die Rechtshilfevoraussetzung der doppelten Strafbarkeit fehlen würde. Im Einzelnen wenden sie Folgendes ein:

Das Tatbestandsmerkmal der Arglist sei aufgrund der Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen nicht glaubhaft dargelegt. Gemäss der Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen werde den Beschuldigten vorgeworfen, die G. GmbH habe Waren direkt von asiatischen Unternehmen erhalten, die Abwicklung des Warenverkaufs sei jedoch zu angeblich überhöhten Preisen über die Beschwerdeführerin 2 erfolgt. Inwiefern sich aus dieser Sachverhaltsdarstellung - so die Beschwerdeführer weiter - das Vorliegen einer arglistigen Täuschung ableiten lassen sollte, sei nicht ersichtlich. Vielmehr sei es im internationalen Warenhandel durchaus üblich, dass Waren eingekauft und mit Gewinn sogleich weiterveräussert werden. Dass dabei Lieferanten in China angewiesen worden sein sollen, Waren direkt an den Abnehmer der Beschwerdeführerin 2 in Deutschland zu liefern, entspreche ebenfalls den Gepflogenheiten des internationalen Warenhandels. Zudem werde in keiner Weise dargelegt, inwiefern eine Verbindung zwischen dem Geschäftsführer der G. GmbH, D., und der Beschwerdeführerin 2 bestehen soll (act. 1 S. 10). Insbesondere werde seitens der deutschen Behörden auch nicht behauptet, geschweige denn glaubhaft dargelegt, dass es zu einem Rückfluss von Geldern von der Beschwerdeführerin 2 nach Deutschland gekommen sein soll (act. 1 S. 10 f.). In den Fällen, in denen das Bundesgericht und das Bundesstrafgericht das Vorliegen einer arglistigen Täuschung bejaht hätten, habe demgegenüber stets ein komplexes, schwer durchschaubares Konstrukt verschiedener Gesellschaften und Verträge vorgelegen, mittels dem die Gelder auf intransparentem Wege nach Deutschland zurückgeflossen seien. Somit könne festgehalten werden, dass aufgrund der Sachverhaltsdarstellung durch die deutschen Behörden in keiner Weise auch nur annähernd glaubhaft dargelegt werde, dass eine arglistige Täuschung und somit eine rechtshilfefähiger Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR vorliege. Dies entspreche auch der Einschätzung der ESTV in der Stellungnahme vom 25. Februar 2010 (act. 1 S. 11).

Die Beschwerdeführer machen ausserdem geltend, die ESTV habe die Sachverhaltsdarstellung im Schreiben vom 6. Dezember 2010 eigenmächtig ergänzt (act. 1 S. 12). Selbst wenn das Gericht diese eigenmächtige Sachverhaltsergänzung als massgeblich betrachten würde, müsste das Vorliegen einer arglistigen Täuschung verneint werden. Die von der ESTV im Schreiben vom 6. Dezember 2010 exemplarisch erwähnten angeblichen Geschäftsfälle, wonach Lieferungen vom Unternehmen H. Inc. in Taiwan angeblich direkt an die G. GmbH geliefert worden seien, während die Abrechnung über die Beschwerdeführerin 2 erfolgt sei, genüge nicht zur Bejahung der Arglist. Vielmehr entspreche dieses Vorgehen den normalen Gepflogenheiten im internationalen Warenhandel (act. 1 S. 12).

- 4.2** 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 Hinweisen; 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).
- 4.3** 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).
- 4.4** Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht im Einklang mit Art. 2 lit. a EUeR vor, dass Rechtshilfeersuchen abzulehnen sind, wenn der Gegenstand des Verfah-



rens 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 (wie beim Steuerbetrug, s. Art. 59 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14] und Art. 186 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) 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 Lügengebäude 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 voraussieht, 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).

- 4.5** Arglistig handelt unter anderem, wer die Steuerbehörden täuscht, indem er seiner Steuererklärung unrichtige oder unvollständige Unterlagen beilegt, welche nach Art. 110 Abs. 4 StGB als Urkunden gelten (BGE 125 II 250 E. 3.c S. 253). Die Bestandteile der Buchhaltung, namentlich Bilanzen und Erfolgsrechnungen, sind Urkunden im Sinne von Art. 110 Abs. 4 StGB (BGE 129 IV 130 E. 2.2 S. 135), mit denen eine arglistige Täuschung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR begangen werden kann, wenn ihr Inhalt unwahr ist (sogenannte verfälschte Buchhaltung) und sie der Steuererklärung beigelegt werden. Die Buchhaltung wird verfälscht, wenn *fingierte Aufwendungen* verbucht werden. Werden demgegenüber zwar *tatsächliche Vorgänge* im sachangemessenen Konto verbucht, sind die *Verbuchungen jedoch wirtschaftlich nicht gerechtfertigt* und ist demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, hat das Bundesgericht allerdings bisher offen gelassen, ob eine Verfälschung der Buchhaltung gegeben ist (Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011, E. 5.5, mit weiteren Hinweisen).

Im Zusammenhang mit einem Rechtshilfeverfahren verneinte das Bundesgericht in seinem Urteil BGE 111 Ib 242 das Vorliegen eines Steuerbetruges ausgehend von nachfolgendem Rechtshilfeersuchen der deutschen Behörde: Diese legte einer in Deutschland domizilierten GmbH zur Last, sie habe vom spanischen Unternehmen Bestandteile für ihre Erzeugnisse bezogen, für welche aber die Rechnungen vom schweizerischen Unternehmen ausgestellt worden seien, an welche auch der Preis für diese Bestandteile bezahlt worden sei. Später habe das spanische Unternehmen seine Rechnungen direkt an die deutsche GmbH gestellt, wobei die Preise nur noch etwa halb so hoch gewesen seien. Da es sich zudem beim schweizerischen Unternehmen um eine Domizilgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb handle, könne es auch die früheren Lieferungen nicht getätigt haben. Hieraus ergebe sich der dringende Verdacht, dass seine Rechnungen inhaltlich falsch seien und bloss Gefälligkeitsrechnungen darstellten, dazu bestimmt, die buchmässigen Ausgaben der deutschen GmbH zu erhöhen und demgemäss ihre für die Steuerveranlagung massgebenden Gewinne zu reduzieren. Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen läge darin zweifellos ein Steuerbetrug im Sinne des schweizerischen Rechtes, wenn das schweizerische Unternehmen der deutschen GmbH vereinbarungsgemäss für Fabrikate eines Drittunternehmens wesentlich überhöhte Rechnungen gestellt habe und die Differenz zwischen dem Fakturabetrug und dem wahren Handelswert in der Folge in der einen oder ande-

ren Form an die deutsche Gesellschaft zurückgeflossen sein sollte. Es würde sich dann - so das Bundesgericht weiter - um eine künstliche Verminderung des Geschäftsgewinnes der deutschen GmbH zum Nachteil des deutschen Fiskus handeln, die unter Verwendung inhaltlich falscher Rechnungen herbeigeführt worden wäre und somit klarerweise als arglistig erscheine. Das Bundesgericht kam im beurteilten Fall zum Schluss, dass dieser Sachverhalt dem Rechtshilfeersuchen nicht zu entnehmen sei, da das Bindeglied zwischen den auch nach der Darstellung der deutschen Behörde effektiv an das schweizerische Unternehmen bezahlten, über dem wirklichen Marktwert liegenden Warenpreisen und dem Gewinn der deutschen GmbH fehle. Das Zahlen überhöhter Rechnungen sei an sich kein Steuerbetrug, sofern sich der Unternehmensgewinn tatsächlich entsprechend reduziere. Auch sei nicht ersichtlich, weshalb ein deutsches Unternehmen spanische Erzeugnisse nicht von einem schweizerischen Unternehmen sollte erwerben dürfen, selbst wenn dieses nicht über Geschäftslokale verfüge und die Ware unmittelbar vom Fabrikanten an den deutschen Abnehmer liefern lasse. Aufgrund der im Rechtshilfeersuchen enthaltenen Tatsachen könne nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die GmbH entweder zuvor tatsächlich sehr ungünstig eingekauft habe oder dass durch die überhöhten Zahlungen an das Unternehmen in der Schweiz andere Verpflichtungen abgedeckt worden seien. Damit würden diese im Ersuchen enthaltenen Tatsachen nicht ausreichen, um darzutun, dass das Verhalten der Organe der GmbH, wenn es sich in der Schweiz abgespielt hätte, als Steuerbetrug zu qualifizieren gewesen wäre. Es fehle das entscheidende Merkmal des unmittelbaren oder mittelbaren Kapitalrückflusses. Das Bundesgericht stellte abschliessend klar, inhaltlich unwahre und damit zur Erfüllung des Tatbestandes des Steuerbetruges geeignete Urkunden würden die Rechnungen nur darstellen, wenn sie bloss pro forma gestellt worden wären, d.h. wenn die Zahlungen ganz oder zu einem wesentlichen Teil von der deutschen GmbH direkt an das spanische Unternehmen geleistet worden oder an die GmbH zurückgeflossen wären, was indessen nach dem Rechtshilfeersuchen nicht zutreffe.

Im Urteil 1A.63/2001 vom 20. Juli 2001 beurteilte das Bundesgericht einen ähnlichen Vorwurf der ersuchenden Behörde, wonach die Lieferantin der Käuferin künstlich überhöhte Rechnungen gestellt habe, wobei – im Unterschied zum in BGE 111 Ib 242 beurteilten Sachverhalt – die Differenz der Käuferin in verdeckter Form als Provisionen rückvergütet worden sei. In diesem Fall qualifizierte das Bundesgericht das systematische Überfakturieren als Steuerbetrug.

- 4.6** Mit Bezug auf die Gründung einer Domizilgesellschaft wird in der Literatur 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 vorgeworfen, 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 Schmälerung 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 Lügengebäude ergeben (Urteil 1A.244/2002 E. 5.2).

Im Unterschied dazu fehlten demgegenüber in dem 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 Ertragslage 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).

- 4.7** Beim Entscheid über die Frage, ob die Täuschung, welche dem Beschuldigten vorgeworfen wird, arglistig ist, haben sich die schweizerischen Behörden allein an die Darstellung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen zu halten, soweit diese nicht offensichtliche Irrtümer, Widersprüche oder Lücken enthält. 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).

- 4.8** 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 Fiskaldelikte 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. 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 prüfen-

de behauptete Irreführung der Steuerbehörden auf einen solchen Tatbestand beziehen (Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2010.69-75 vom 9. März 2011, E. 5.10).

- 4.9** Dem Rechtshilfeersuchen vom 13. Oktober 2009 und dessen Ergänzung vom 8. Oktober 2010 samt beiliegendem Beschluss des Amtsgerichts Nürnberg vom 1. Oktober 2009 ist folgender Sachverhaltsvorwurf zu entnehmen (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 1, 5, 5.1):

Der Beschuldigte D. sei Geschäftsführer der in Deutschland domizilierten G. GmbH. Diese habe Industrie-Vertretungen und sei im Grosshandel für elektronische und elektrotechnische Bauteile und Geräte sowie im Import/Export von Elektronik- und Elektroerzeugnissen tätig. Die G. GmbH beziehe die Waren von Lieferanten mit Sitz in Asien und diese Lieferanten würden ihr die Waren zwar direkt liefern, welche die G. GmbH sodann weiter veräussere. Rein formell erfolge jedoch die Abwicklung dieses Wareneinkaufs über die in der Schweiz domizilierte und durch die Beschuldigten A. (bzw. Beschwerdeführer 1) und E. geführte B. GmbH (bzw. Beschwerdeführerin 2).

Bei der Beschwerdeführerin 2 würden rechnerische Aufschläge auf die Einkaufspreise in der Grössenordnung von mindestens 40 %, teils über 90 %, vorgenommen, ohne dass nachvollziehbare Gründe erkennbar seien. Die deutschen Strafverfolgungsbehörden gehen davon aus, dass die Beschwerdeführerin 2 eine schweizerische Domizilgesellschaft darstelle, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalte. Davon ausgehend nehmen sie an, dass die Geschäfte der G. GmbH nur formell über die Beschwerdeführerin 2 geführt werden um zu erreichen, dass die Warenbezüge über Beschwerdeführerin 2 zu überhöhten Preisen abgerechnet würden, damit die Gewinne der G. GmbH aus dieser steuerfrei entnommen werden könnten. Durch die Scheinrechnungen, welche durch die Beschwerdeführerin 2 an die G. GmbH gestellt würden, würden *die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben* aus den Rechnungen der asiatischen Lieferanten jeweils um mindestens 40 % erhöht.

D. habe am 17. Januar bzw. 29. Dezember 2008 als Anlage zu den Steuererklärungen 2006 bzw. 2007 der G. GmbH den zuständigen deutschen Steuerbehörden die Bilanzen der G. GmbH eingereicht, in welchen die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 zu Unrecht vollumfänglich als Betriebsausgaben gebucht gewesen seien. Durch dieses Vorgehen habe D. den körperschafts- und gewerbesteuerpflichtigen Gewinn der G. GmbH

verkürzt und dadurch einen Gesamtbetrag von EUR 420'875.66 Steuern hinterzogen.

In ihrer Ergänzung des Rechtshilfeersuchens vom 8. Oktober 2010 reichte die ersuchende Behörde einen Ordner mit im deutschen Strafverfahren sichergestellten Unterlagen ein, die sie in vier Anlagen unterteilte: Anlage 1 (Auszug aus dem Buchhaltungssystem der G. GmbH), Anlage 2 (Schriftverkehr über Gründung Beschwerdeführerinnen 2 und 3 sowie Treuhandverträge), Anlage 3 (Bestellungen/Lieferscheine/Rechnungen der H. Inc. und der Beschwerdeführerin 2) und Anlage 4 (Reklamationen). Unter Hinweis auf diese Beilagen ergänzte die ersuchende Behörde den Sachverhalt des Rechtshilfeersuchens mit der konkreten Lieferung von Waren von der H. Inc. an die G. GmbH dar. Danach bestelle die G. GmbH die Waren bei ihrem Lieferanten, der H. Inc. Ausweislich der beigelegten Lieferscheine würden die Waren vom Hersteller direkt an die G. GmbH geliefert und gleichzeitig würde durch die H. Inc. eine "Invoice" (Rechnung) erstellt. Parallel dazu erfolge, wie den Beilagen ebenfalls zu entnehmen sei, eine Rechnungsstellung durch die Beschwerdeführerin 2, in deren Namen und auf dessen Risiko die Waren der G. GmbH angeblich geliefert worden seien. Die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 seien um mindestens 40 % bis zu 90 % höher als die von der H. Inc. erstellten Rechnungen. Gemäss den Beilagen würden die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 in das Buchhaltungssystem der G. GmbH eingebucht und bezahlt. Aus den sichergestellten Unterlagen sei ausserdem ersichtlich, dass bis zur Gründung der Beschwerdeführerin 2, die Rechnungen der H. Inc. in das Buchhaltungssystem der G. GmbH eingebucht und bezahlt worden seien. Den Beilagen sei weiter zu entnehmen, dass die G. GmbH Reklamationen nicht beim angeblichen Lieferunternehmen, der Beschwerdeführerin 2, sondern direkt beim Hersteller H. Inc. tätige. Ein solches Vorgehen widerspreche aber der Begründung der G. GmbH zur Einschaltung der Beschwerdeführerin 2, wonach gerade die Beschwerdeführerin 2 die Qualität der Ware aus China sichern soll und dies den erhöhten Einkaufspreis rechtfertigen und begründen würde.

Die ersuchende Behörde legt in ihrem ergänzenden Rechtshilfeersuchen (s. vorgenannter Ordner) sodann die mutmasslichen Verbindungen zwischen der G. GmbH bzw. D. und den Beschwerdeführerinnen 2 und 3 dar unter Beilage des im deutschen Strafverfahren sichergestellten umfangreichen Schriftverkehrs. Danach seien die Beschwerdeführerinnen 2 und 3 im Jahre 2004 gegründet worden. Als Gesellschafter seien der Schweizer Staatsbürger A., der Beschwerdeführer 1, und der deutsche Staatsbürger E. mit unterschiedlichen Anteilen bei diesen Gesellschaften als Gesell-



schafter eingetragen worden. Gleichzeitig soll D. vermutlich - im Rahmen der Durchsuchung seien nur Entwürfe der Mandatsverträge gefunden worden - Mandatsverträge mit dem Beschwerdeführer 1 und E. abgeschlossen haben. Aufgrund dieser Mandatsverträge sei zu vermuten, dass D. seit Beginn der Gründung der beiden Gesellschaften im Jahre 2004 der tatsächliche Eigentümer der Beschwerdeführerin 2 sei.

- 4.10** Die ESTV erklärte in ihrer ersten Stellungnahme vom 25. Februar 2010 noch, dass keine genügende Glaubhaftmachung des konkreten Abgabebetrugstatverdachts vorliege. Sie wies darauf hin, dass zusätzlich zu der Zwischenschaltung einer Gesellschaft Arglistelemente hinzuzutreten hätten (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 3 S. 4).

In ihrer zweiten Stellungnahme vom 6. Dezember 2010 kam die ESTV hingegen zum Schluss, das Vorliegen von Abgabebetrug sei mit den zum ergänzenden Rechtshilfeersuchen eingereichten Unterlagen glaubhaft gemacht worden (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 7). Nach ihrer Auffassung habe die ersuchende Behörde glaubhaft dargelegt, dass die von asiatischen Lieferanten, namentlich von der H. Inc., bezogenen Waren der G. GmbH direkt geliefert worden seien und die Verbuchung des Wareneinkaufs über die in der Schweiz domizilierte Beschwerdeführerin 2 erfolgt sei, welche – ohne irgendwelche Leistungen in diesem Zusammenhang zu erbringen – Aufschläge auf die tatsächliche Einkaufspreise vorgenommen habe. Die beiden dort exemplarisch erfassten Geschäftsfälle würden durch Unterlagen nachvollziehbar dargelegt, so beispielsweise durch die Vereinbarung der G. GmbH mit der H. Inc. vom 20. September 2006 über verschiedene Waren mit einem Wert von UDS 15'973.-- (EUR 12'600.98), die einer Rechnungsstellung der Beschwerdeführerin 2 vom 2. November 2006 über EUR 20'200.-- entspreche, was rechnerisch eine Differenz von EUR 7'599.02 ergebe. Unter Würdigung insbesondere dieser Elemente könne glaubhaft von der Verwendung eines mit List erdachten Systems ausgegangen werden, das dazu gedient habe, namhafte Geldbeträge ausserhalb Deutschlands zu verbringen, was zu einer Aufwandvergrösserung der G. GmbH und dementsprechend zu einer Steuerverkürzung geführt habe. Abschliessend erklärte die ESTV ohne weitergehende Begründung, der Tatverdacht eines rechtshilfefähigen Abgabebetrugs sei damit bestätigt, auch wenn die ersuchende Behörde über den Vorgang des Rückflusses des angeblich in die Schweiz verlagerten Umsatzes in den persönlichen Verfügungsbereich einzelner oder mehrerer Beschuldigter keine Unterlagen geliefert habe (Verfahrensakten Untersuchungsamt, Dossier RH, Urk. 7).

- 4.11** Anlage 3 des von den deutschen Behörden eingereichten Ordners betrifft Warenlieferungen der taiwanesischen H. Inc. an die deutsche G. GmbH in den Jahren 2006 und 2007. Den gesamthaft 15 schriftlichen Bestellungen (teilweise auch vorab per E-Mail) ist zu entnehmen, dass die G. GmbH die Waren jeweils direkt bei der H. Inc. bestellte, wobei in den jeweiligen Bestellungen weder der Einzelstückpreis der bestellten Waren noch der gesamte Kaufpreis aufgeführt ist. In den diesen Bestellungen folgenden 14 Rechnungen ("Invoice") der H. Inc. und deren Lieferscheinen ("Packing List") ist jeweils die G. GmbH als Lieferadresse ("Shipped to") und die Beschwerdeführerin 2 als Rechnungsadresse ("For account and risk of") aufgeführt. Die 14 Rechnungen der H. Inc. enthalten eine Artikelbeschreibung, den Einzelstückpreis, den Gesamtpreis pro Artikelmenge sowie das Total in USD der bestellten Waren samt den Speditionskosten ("UPS Courier Freight"). In den Unterlagen befinden sich sodann 14 Rechnungen in EUR der Beschwerdeführerin 2 an die G. GmbH für die von der H. Inc. gelieferten Waren mit derselben Artikelbeschreibung und derselben gelieferten Menge samt zum Teil Frachtkosten. Eine Gegenüberstellung der Rechnungen ergibt, dass die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 um mindestens 40 % bis zu 90 % höher als die von der H. Inc. erstellten Rechnungen waren. Die Ersatzbestellung für defekte Ware adressierte die G. GmbH sodann direkt an die H. Inc.
- 4.12** Entgegen der Annahme der ESTV in ihrer zweiten Stellungnahme kann allein aus dem Umstand der direkten Warenbestellung (und der darauf folgenden direkten Lieferung) nicht geschlossen werden, die G. GmbH habe damit jeweils eine Kauf- und Liefervereinbarung mit der H. Inc. getroffen. Ein entsprechender, diesen Bestellungen zu Grunde liegender Rahmenvertrag zwischen der G. GmbH und der H. Inc. liegt jedenfalls nicht bei den Akten und wird auch nicht behauptet. Gemäss den vorliegenden Rechnungen der H. Inc. erfolgten die Lieferungen vielmehr auf Rechnung und Risiko ("for account and risk of") der Beschwerdeführerin 2. Aufgrund der eingereichten Unterlagen erscheint demnach die Beschwerdeführerin 2 und nicht die G. GmbH als Vertragspartnerin der H. Inc. Die Tatsache, dass die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 an die G. GmbH 40 % bis 90 % höher sind als die entsprechenden Rechnungen der H. Inc. an die Beschwerdeführerin 2 für dieselbe gelieferte Ware, legt per se noch nicht den Schluss nahe, es handle sich bei den Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 an die G. GmbH um Scheinrechnungen. Die deutschen Behörden selber gehen davon aus, dass die G. GmbH die Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 in vollem Umfang bezahlt habe. Dass die Zahlungen ganz oder zu einem wesentlichen Teil an die G. GmbH zurückgeflossen wären, wird im Rechtshilfeersuchen gerade nicht geschildert.

Demnach entsprechen die an die Beschwerdeführerin 2 bezahlten Rechnungen – und nicht, wie demgegenüber von den deutschen Behörden im Rechtshilfeersuchen behauptet wird, die Rechnungen der H. Inc. an die Beschwerdeführerin 2 – den tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben der G. GmbH. Der Unternehmensgewinn der G. GmbH hat sich folglich um die an die Beschwerdeführerin 2 bezahlten Rechnungen real und definitiv entsprechend reduziert. Damit liegt – ausgehend von den eingereichten Unterlagen – der von der ersuchenden Behörde geltend gemachte Steuerstatbestand gar nicht vor, über deren Vorliegen die deutschen Steuerbehörden getäuscht worden sein sollen. Das Zahlen überhöhter Rechnungen stellt, wie schon in BGE 111 Ib 242 erläutert (s. supra Ziff. 4.5), an sich kein Steuerbetrug dar, sofern sich der Unternehmensgewinn tatsächlich entsprechend reduziert. Die ersuchende Behörde hat somit im Einzelnen und insgesamt nicht glaubhaft gemacht, dass es sich bei den Rechnungen der Beschwerdeführerin 2 um Scheinrechnungen handle, welche bloss pro forma gestellt worden seien. Gestützt auf den von deutschen Behörden erhobenen Sachverhaltsvorwurf und die hierzu eingereichten Unterlagen ist demnach das Vorliegen von Abgabebetrug im Ergebnis zu verneinen.

- 4.13** Einen anderen Sachverhalt würde hingegen der Vorwurf betreffen, bei den tatsächlich generierten Betriebsausgaben der G. GmbH handle es sich nicht um einen geschäftsmässig begründeten Aufwand, weil das den Betriebsausgaben zu Grunde liegende Rechtsgeschäft indirekt mit einem Beteiligten zu Bedingungen vereinbart wurde, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Nach Schweizerischer Steuerrechtslehre würde es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand handeln, sondern um eine geldwerte Leistung bzw. um eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn eine Gesellschaft als Aufwand verbuchte Leistungen an Beteiligte erbringt, welche sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde ("dealing at arm's length"). Dies würde bedeuten, dass die Leistungen in diesem Umfang bei der Gesellschaft zum steuerbaren Gewinn gerechnet werden (s. auch Art. 9 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [DBA-D; SR 0.672.913.62]). Im ergänzten Rechtshilfeersuchen stellen die deutschen Behörden gestützt auf die eingereichten Mandatsverträge zwar die Vermutung auf, dass D., der Geschäftsführer der G. GmbH, der tatsächliche Eigentümer der Beschwerdeführerin 2 sei. Vorliegend erscheint – ohne einen Entscheid in der Sache vorweg zu nehmen – auch als fraglich, ob die G. GmbH die an die Beschwerdeführerin 2 erbrachten und als Aufwand verbuchten Leistungen im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten erbringen würde. Zumindest kann ge-

stützt auf die eingereichten Akten nicht ausgeschlossen werden, dass causa des Entgelts nicht allein die Warenlieferung, sondern auch das Beteiligungsverhältnis zwischen der G. GmbH und der Beschwerdeführerin 2 war. Eine solche Ausgangslage, welche im Einklang mit Art. 9 DBA-D in Deutschland zur steuerlichen Aufrechnung führen würde, wird allerdings von den deutschen Behörden weder in tatsächlicher noch in steuerrechtlicher Hinsicht geschildert. Ausserdem fehlten jegliche Angaben dazu, inwiefern die deutschen Steuerbehörden durch das Vorgehen von D. für die G. GmbH, die Leistungen an die Beschwerdeführerin 2 in der Erfolgsrechnung als Betriebsausgaben zu verbuchen und somit auch steuerlich in Abzug zu bringen, arglistig getäuscht worden sein sollen. Dies gilt vorliegend um so mehr, als nach der Rechtsprechung mit der blossen Errichtung einer Domizilgesellschaft und die Beteiligung daran das Tatbestandsmerkmal der Arglist noch nicht bejaht werden kann. Darüber hinaus müssen noch weitere spezifische Täuschungselemente hinzukommen (s. hierzu im Einzelnen supra Ziff. 4.5 und 4.6).

- 4.14** Zusammenfassend steht fest, dass im Lichte der bisherigen konstanten Rechtsprechung der von der ersuchenden Behörde geschilderte Sachverhaltsvorwurf bei einer prima facie Beurteilung keinen Abgabebetrag im Sinne von Art. 3 Abs. 3 IRSG i.Vm. Art. 14 VStrR darstellt. Die Rechtshilfenvoraussetzung der doppelten Strafbarkeit ist somit nicht gegeben. Die angefochtene Schlussverfügung ist teilweise im Sinne der vorstehenden Erwägungen aufzuheben und die edierten Bankunterlagen sind [...] zu retournieren. Bei diesem Ergebnis sind die weiteren Rügen nicht zu prüfen. Die Beschwerde ist nach dem Gesagten gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

## **5.**

- 5.1** 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). Soweit auf ihre Beschwerde nicht einzutreten ist, ist den Beschwerdeführern demnach 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. 1'000.-- aufzuerlegen (vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. a des Reglements), unter Anrechnung des einbezahlten Kostenvorschusses von

Fr. 6'000.--. Die Bundesstrafgerichtskasse ist anzuweisen, den Beschwerdeführern Fr. 5'000.-- zurückzuerstatten.

- 5.2** Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 39 Abs. 2 lit. b StBOG kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Im Verfahren vor Bundesstrafgericht besteht die Parteientschädigung aus den Anwaltskosten (Art. 11 BStKR). Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführer im Umfang deren Obsiegens diese für deren Anwaltskosten zu entschädigen. Diese umfassen das Honorar und den Ersatz der notwendigen Auslagen (Art. 11 des Reglements).

Mit der Replik reichte der Rechtsvertreter seine Kostennote in der Höhe von Fr. 8'112.20 ein (act. 13.1) und erklärte, auf Verlangen werde eine detaillierte Kostennote nachgereicht (act. 16 S. 6). Gemäss Art. 12 Abs. 2 BStKR setzt die Beschwerdekammer das Honorar nach Ermessen fest, wenn der Rechtsanwalt die Kostennote nicht spätestens mit der letzten Eingabe einreicht. Von Verfassungs wegen ist die entscheidende Behörde nicht verpflichtet, im Hinblick auf die Zusprechung einer Parteientschädigung eine Kostennote einzufordern oder, für den Fall dass eine solche nur knapp begründet ist, nähere Auskünfte einzuholen. Liegt der Behörde bei Abschluss des Verfahrens keine (detaillierte) Kostennote vor, darf sie den anwaltlichen Aufwand nach Ermessen abschätzen und auf der Grundlage der massgeblichen rechtlichen Bemessungsfaktoren festlegen (BGE 111 Ia 1 E. 2a; 93 I 116 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 1P.564/2000 vom 11. Dezember 2000, E. 3b, mit weiteren Hinweisen). Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers macht einen Zeitaufwand von 27 Stunden à Fr. 250.-- (Fr. 6'750.-- im Total) und Barauslagen (Telefon, Fax, Porti, Fotokopien) in der Höhe von Fr. 761.30 geltend (act. 20). Eine detaillierte Zusammenstellung dieses Aufwandes wurde nicht eingereicht. Es kann daher nicht überprüft werden, inwiefern der angegebene Aufwand überhaupt ausgewiesen ist und ob er tatsächlich erforderlich war. Unter diesen Umständen ist zunächst die (volle) Parteientschädigung nach Ermessen festzulegen. Beschwerdeschrift und Replik umfassen insgesamt knapp 20 Seiten. Als Beilagen wurden eine Vollmacht, zwei Handelsregistrauszüge und die angefochtene Schlussverfügung in Kopie eingereicht (act. 1.1-1.4). Unter Berücksichtigung aller massgeblichen Umstände erscheint vorliegend ein Zeitaufwand von höchstens 20 Stunden als angemessen, wobei praxisgemäss von einem Stundenansatz von Fr. 230.-- auszugehen ist. Was die geltend gemachte Höhe der Barauslagen anbelangt, ist diese im Einzelnen nicht ausgewiesen und auch nicht ersichtlich. Ex aequo et bono ist die Entschädigung daher für die Barauslagen auf Fr. 300.-- festzusetzen, was mit

dem Honorar zusammen eine volle Parteientschädigung von Fr. 5'292.-- inkl. MwSt. ergeben würde. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend ist die Entschädigung der Beschwerdeführer im Umfang ihres Unterliegens zu reduzieren und demnach auf insgesamt Fr. 4'410.-- inkl. MwSt. festzusetzen.

**Demnach erkennt die Beschwerdekammer:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und die Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen, Untersuchungsamt Gossau, vom 6. Oktober 2011 im Sinne der Erwägungen teilweise aufgehoben.
2. Den Beschwerdeführern wird eine reduzierte Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.-- auferlegt, unter Anrechnung des entsprechenden Betrages aus dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.--. Die Bundesstrafgerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den Restbetrag von Fr. 5'000.-- zurückzuerstatten.
3. Die Beschwerdegegnerin wird verpflichtet, den Beschwerdeführern für das Beschwerdeverfahren eine Entschädigung von Fr. 4'410.-- inkl. MwSt. auszurichten.

Bellinzona, 19. Dezember 2012

Im Namen der Beschwerdekammer  
des Bundesstrafgerichts

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Zustellung an**

- Rechtsanwalt Werner Rechsteiner
- 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).