

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Geschäftsnummer: RR.2008.165

Entscheid vom 28. Oktober 2008

II. Beschwerdekammer

Besetzung

Bundesstrafrichter Cornelia Cova, Vorsitz,
Andreas J. Keller und Roy Garré,
Gerichtsschreiberin Andrea Bütler

Parteien

A. SA, vertreten durch Rechtsanwalt Felix Richner,
Beschwerdeführerin

gegen

**STAATSANWALTSCHAFT DES KANTONS BA-
SEL-STADT**, Abteilung Wirtschaftsdelikte,
Beschwerdegegner

Gegenstand

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen an Deutsch-
land

Herausgabe von Beweismitteln (Art. 74 IRSG)

Sachverhalt:

A. Die Staatsanwaltschaft Bielefeld/D führt gegen B. ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung. Im Wesentlichen wird ihm von der ersuchenden Behörde vorgeworfen, Kapitalerträge aus einer ihm zuzurechnenden Kapitalanlage der A. SA, BVI, im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung nicht angegeben zu haben. In diesem Zusammenhang gelangte die Staatsanwaltschaft Bielefeld an die Schweiz und erbat mit Rechtshilfeersuchen vom 12. Dezember 2007 und Ergänzungen vom 17. Dezember 2007 und 18. April 2008 um Beschlagnahme und Herausgabe des Portfolios Nr. 1 (6000) bei der Bank C., in Z., lautend auf die A. SA sowie um Auskunft, wer bezüglich des Portfolios verfügungsberechtigt ist und welche Personen hinter der als Inhaberin dieses Portfolios bezeichneten A. SA stehen (Beilagen zu act. 6).

B. Die Staatsanwaltschaft Basel-Stadt (nachfolgend „Staatsanwaltschaft“) ist mit Eintretens- und Zwischenverfügung vom 14. Mai 2008 auf das Rechtshilfeersuchen eingetreten und hat die Beschlagnahme der Erklärungen betreffend wirtschaftlich Berechtigter sowie der Eröffnungsunterlagen, Detailbelege über Erträge und Kontostand [...] bei der Bank C. angeordnet. Dieser Aufforderung ist die Bank mit Schreiben vom 2. Juni 2008 nachgekommen und übermittelte die betreffenden Unterlagen (Beilagen zu act. 6).

Mit Schlussverfügung vom 6. Juni 2008 hat die Staatsanwaltschaft dem Rechtshilfeersuchen vom 12. Dezember 2007 und den zugehörigen Ergänzungen entsprochen und die Herausgabe der von der Bank C. edierten Bankunterlagen [...] der A. SA [...] verfügt (act 1.1).

C. Mit Beschwerde vom 14. Juli 2008 gelangt der Vertreter der A. SA an die II. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts und beantragt folgendes:

„Es sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen zum Erlass einer rechtsgenügend begründeten Schlussverfügung;

eventualiter: Es sei die Verfügung vom 6. Juni 2008 aufzuheben und es seien die sichergestellten Unterlagen nicht der ersuchenden Behörde auszuhändigen;

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.“

Die Staatsanwaltschaft verzichtet am 24. Juli 2008 auf die Einreichung einer Beschwerdeantwort (act. 6). Das Bundesamt für Justiz (nachfolgend „Bundesamt“) beantragt mit Beschwerdeantwort vom 30. Juli 2008 die Ab-

weisung der Beschwerde (act. 7). Der Vertreter der A. SA wurde davon am 4. August 2008 in Kenntnis gesetzt (act. 8).

- D. Da der A. SA im Verfahren bisher keine Akteneinsicht gewährt worden war, stellte das Bundesstrafgericht deren Vertreter die Akten mit Schreiben vom 6. August 2008 zu und setzte eine Frist zur allfälligen ergänzenden Stellungnahme, welche am 22. August 2008 beim Bundesstrafgericht einging (act. 11). Die Staatsanwaltschaft reichte keine Stellungnahme ein und das Bundesamt verzichtete mit Schreiben vom 2. September 2008 darauf (act. 13). Die A. SA wurde darüber am 10. September 2008 in Kenntnis gesetzt (act. 14).

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

Die II. Beschwerdekammer zieht in Erwägung:

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, und der zwischen ihnen abgeschlossene Zusatzvertrag vom 13. November 1969 (SR 0.351.913.61) massgebend. 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 dieses geringere Anforderungen an die Rechtshilfe stellt (BGE 129 II 462 E. 1.1 m.w.H.).
2.
 - 2.1 Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um eine Schlussverfügung der ausführenden kantonalen Behörde in internationalen Rechtshilfeangelegenheiten, gegen welche innert 30 Tagen ab der schriftlichen Mitteilung bei der II. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde geführt werden kann (Art. 80e Abs. 1 i.V.m. Art. 80k IRSG; Art. 28 Abs. 1 lit. e des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 2002 über das Bundesstrafgericht, SGG, SR 173.71; Art. 9 Abs. 3 des Reglements vom 20. Juni 2006 für das Bundesstrafgericht, SR 173.710).

Die Schlussverfügung vom 6. Juni 2008 ging dem Vertreter der Beschwerdeführerin am 14. Juni 2008 zu. Die Beschwerde vom 14. Juli 2008 wurde daher fristgerecht eingereicht.

- 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). Bei der Erhebung von Kontoinformationen gilt als persönlich und direkt betroffen im Sinne der Art. 21 Abs. 3 und 80h IRSG der Kontoinhaber (Art. 9a lit. a IRSV; BGE 118 Ib 547 E. 1d, 122 II 130 E. 2b; TPF 2007 79 E. 1.6).

[...] Damit ist sie beschwerdelegitimiert und auf die Beschwerde ist einzutreten.

3.

- 3.1** Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV), da es an einer rechtsgenügenden Begründung der angefochtenen Schlussverfügung fehle. Es werde nicht ausgeführt, worin die Vorinstanz die Annahme begründet sehe, weshalb ein rechtshilfefähiger, arglistiger Steuerstraftatbestand vorliege. Der Beschwerdeführerin sei es daher nur möglich, aufs Gratewohl mögliche Überlegungen der Vorinstanz in die Schlussverfügung hineinzuzinterpretieren, um diese begründeterweise überhaupt anfechten zu können. Infolge der entsprechenden Gehörsverletzung sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (act. 1 S. 5 f.).
- 3.2** Der in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör durch eine angemessene Begründung wird im Bereich der internationalen Rechtshilfe durch Verweis in Art. 12 Abs. 1 IRSG auf Art. 35 VwVG konkretisiert, welche sowohl in Verfahren vor den Bundesbehörden als auch vor kantonalen Behörden zur Anwendung gelangen (ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, Bern 2004, S. 319, N. 273 i.V.m. S. 307 N. 265). Das Recht auf eine begründete Verfügung respektive einen begründeten Entscheid bedeutet, dass die Begründung den Entscheid für die Partei verständlich machen und ihr erlauben muss, ihn zu akzeptieren oder anzufechten (PETER POPP, *Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, Basel 2001, S. 320 N. 470). Bei Abschluss des Rechtshilfeverfahrens durch eine Verfügung ist die Begründungspflicht auch im IRSG explizit genannt (Art. 80d).

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fliesst ebenfalls das Akteneinsichtsrecht (Art. 80b IRSG sowie durch Verweis in Art. 12 Abs. 1 IRSG auf

Art. 26 und 27 VwVG; Urteil des Bundesgerichts 1A.57/2007 vom 14. September 2007, E. 2.1). Gemäss Art. 80b IRSG können die Berechtigten Einsicht in die Akten nehmen, soweit dies für die Wahrung ihrer Interessen notwendig ist. Einschränkungen des Akteneinsichtsrechts sind möglich nach Art. 80b Abs. 2 und 3 sowie in den in Art. 27 VwVG erwähnten Fällen. Berechtig im Sinne von Art. 80b Abs. 1 IRSG ist, wer Parteistellung hat, mithin, wer im Sinne von Art. 80h lit. b IRSG beschwerdeberechtigt ist. Das Akteneinsichtsrecht umfasst mindestens alle Unterlagen, welche für den Entscheid relevant sein können (PETER POPP, a.a.O., S. 315 N. 463; TPF RR.2007.182 vom 17. Juli 2008 E. 3.2).

- 3.3** Das Recht, angehört zu werden, ist formeller Natur. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch die ausführende Behörde führt jedoch nicht automatisch zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die, wie die II. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts, über die gleiche Überprüfungsbefugnis wie die ausführende Behörde verfügt (vgl. BGE 124 II 132 E. 2d m.w.H.; TPF RR.2007.50 vom 6. August 2007 E. 3.2; ROBERT ZIMMERMANN, a.a.O., S. 307 N. 265).
- 3.4** Vorliegend hat die Beschwerdegegnerin der Beschwerdeführerin kein umfassendes Akteneinsichtsrecht gewährt (vgl. Schreiben der Beschwerdegegnerin vom 2. Juni 2008, Beilage zu act. 6). Das Vorliegen von Einschränkungs Voraussetzungen gemäss Art. 80b Abs. 2 und 3 IRSG bzw. Art. 27 VwVG wurde seitens der Behörde indessen dennoch nicht geltend gemacht. Damit hatte die Beschwerdeführerin keine Kenntnis von dem in der Schlussverfügung vom 6. Juni 2008 genannten Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Mai 2008, welches sich gerade zu der hier zentralen Frage des arglistigen Steuerstraftatbestandes äussert. Indem die ausführende Behörde anstelle einer eigenen inhaltlichen Begründung in der Schlussverfügung (S. 4) einfach das Ergebnis des Schreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung wiedergab, ohne freilich deren Begründung mit aufzunehmen, hat sie das rechtliche Gehör zweifach verletzt: Die Schlussverfügung war damit erstens wie von der Beschwerdeführerin zutreffend ausgeführt, ungenügend begründet und zweitens wurde ihr das Einsichtsrecht (insbesondere in die für den Entscheid relevanten) Akten nicht gewährt. Diese Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die ausführende Behörde ist jedoch geheilt worden, nachdem die II. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts der Beschwerdeführerin die Vorakten zugestellt und sie zur ergänzenden Stellungnahme aufgefordert hat (vgl. sup-

ra lit. D.). Der Beschwerdeführerin sind daher durch die vorinstanzliche Gehörsverletzung keine Nachteile erwachsen. Eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz erübrigt sich.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin rügt, der vorgeworfene Sachverhalt sei nicht als Abgabebetrug strafbar, denn der Begriff des Abgabebetruges bestimme sich nach Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 24. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0), wobei der Anwendungsbereich dabei eingeschränkt sei (Art. 1 VStrR): Dieser Tatbestand komme nur zur Anwendung, wenn die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen sei und dies sei nur bei den indirekten Steuern der Fall, nicht jedoch bei den hier in Frage stehenden Einkommenssteuern (direkte Steuer; act. 1 S. 5, 7).

4.2 Der Begriff des Abgabebetruges bestimmt sich gemäss Art. 24 Abs. 1 IRSV nach Art. 14 Abs. 2 VStrR. Dabei wird nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes sowohl das Vorenthalten einer direkten wie einer indirekten Steuer als Abgabebetrug bestraft (vgl. BGE 115 Ib 68 E. 3a/bb S. 75). Diese Rüge der Beschwerdeführerin geht daher fehl.

5.

5.1 Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, selbst wenn das Gericht den Ausführungen unter Ziffer 4 nicht folge, könne die verlangte Rechtshilfe wegen fehlender Voraussetzung der doppelten Strafbarkeit nicht gewährt werden. Der vorgeworfene Sachverhalt könne nicht unter den Tatbestand des Abgabebetruges subsumiert werden, da das Tatbestandmerkmal der Arglist nicht erfüllt sei. Der Angeschuldigte habe nach Darstellung der ersuchenden Behörde einzig seine behauptete Beteiligung an der Beschwerdeführerin in der Einkommensteuererklärung nicht deklariert. Grundsätzlich sei die blosser Errichtung von steuerprivilegierten Domizilgesellschaften für sich allein nicht als strafbare arglistige Täuschungsmethode zu qualifizieren. Um die Arglist zu bejahen, müssten weitere täuschende Vorkehren hinzutreten. Ebenso könne ein arglistiges Verhalten auch nicht aus blosserem Schweigen abgeleitet werden. Die diesbezügliche Voraussetzung, wonach der Täter das Gemeinwesen von einer möglichen Überprüfung abhalte oder voraussehe, dass dieses mit Rücksicht auf ein besonderes Vertrauensverhältnis auf eine Überprüfung verzichte, sei nicht erfüllt. Der Beschuldigte habe also einfach gelogen, indem er (behaupteterweise) seine Steuererklärung nicht vollständig ausgefüllt habe. Der durch die ersuchende Behörde erhobene Vorwurf erfülle also in der Schweiz, so er denn richtig wäre, „lediglich“ den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Für diese De-

liktsart jedoch werde keine Rechtshilfe gewährt (Art. 3 Abs. 3 IRSG; act. 1 S. 6-10).

- 5.2** 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. 6.1; 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; ROBERT ZIMMERMANN, a.a.O., S. 396 N. 349).
- 5.3** 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.; ROBERT ZIMMERMANN, a.a.O., S. 395 N. 349). 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; TPF 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).
- 5.4** Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht in Übereinstimmung mit Art. 2 lit. a EUeR vor, dass Rechtshilfebegehren 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 Abgabebetrag 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). Wie dargetan (vgl. supra E. 4.2), bestimmt sich der Begriff des Abgabebetrag nach Art. 14 Abs. 2 VStrR. Danach liegt ein Abgabebetrag 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 Abgabebetrag 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 Lügegebäude 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 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 Abgabebetrag 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 Abgabebetrag 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).

- 5.5** 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 Rechtshilfebegehren 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 Abgabebetrag 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 Abgabebetrag 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; ROBERT ZIMMERMANN, a.a.O., S. 451 N. 412). 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 (ROBERT ZIMMERMANN, a.a.O., S. 452 N. 413).
- 5.6** Gemäss Rechtshilfeersuchen vom 12. Dezember 2007 und den zugehörigen Ergänzungen sei anlässlich einer Zollkontrolle festgestellt worden, dass B. beim Grenzübertritt von der Schweiz nach Deutschland diverse Unterlagen der Bank C. bei sich geführt habe. So sei in B.'s Jackentasche ein 11-seitiger Auszug aus einem Portfolio sowie einer zugehörigen Zins- und Devisenabrechnung, lautend auf die A. SA, gefunden worden. Auf den Unterlagen hätten sich an mehreren Stellen handschriftliche Markierungen einzelner Positionen befunden. Der Beschuldigte habe erklärt, diese Vermerke seien von einer befreundeten Person. Mit dieser Person, zu der B. keine weiteren Angaben habe machen wollen, habe er schon seit längerem Strategien für die Vermögensanlage diskutiert. Die in Frage stehenden Dokumente hätte er von dieser Person und nicht von der Bank direkt erhalten, er sei nämlich während seines Aufenthaltes in der Schweiz nie bei der

Bank C. gewesen. Zudem handle es sich bei den Unterlagen um Kopien und nicht um Originale.

In der Folge hätten die Zollbehörden das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Bielefeld über diesen Sachverhalt in Kenntnis gesetzt. Daraufhin wurde gegen den Beschuldigten ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet, da laut deutschen Behörden der Verdacht bestand, dass er Kapitalerträge aus einer ihm zuzurechnenden Kapitalanlage bei der Bank C. im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung nicht angegeben hatte. Die Tatsache, dass der Beschuldigte die Unterlagen der Beschwerdeführerin beim Grenzübertritt bei sich geführt habe, spreche dafür, dass es sich bei der Firma um seine eigene Gesellschaft handle. Falls die Unterlagen, die angeblich nur Grundlage für eine Diskussion über Vermögensanlagestrategien gewesen seien, tatsächlich einem fremden Dritten gehört hätten, hätte der Beschuldigte sie im Anschluss nicht in der Jackentasche mit nach Hause nehmen dürfen. Auch dass er noch weitere, ihn persönlich betreffende Bankunterlagen bei sich geführt habe, spreche dafür, dass er nur eigene Dokumente in die Jackentasche gesteckt habe.

Das Finanzamt durchsuchte die Wohnräume des Beschuldigten, ohne jedoch Beweismaterial aufzufinden. Recherchen seitens des ersuchenden Staates haben ergeben, dass die Anschrift der Beschwerdeführerin mit derjenigen einer Anwaltskanzlei D. übereinstimme, welche bei der Gründung von Offshore Companies im niedrig besteuerten Ausland helfe. Überdies sei die Beschwerdeführerin eine sogenannte „freigestellte Firma“, die nicht der normalen Besteuerung unterliege, sondern lediglich jährliche Registrierungsgebühren zu bezahlen habe. Es sei davon auszugehen, dass es sich bei der Firma um eine reine Domizilgesellschaft ohne eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handle. Dies habe nach deutschem Steuerrecht zur Folge, dass die Zwischenschaltung der Gesellschaft als Gestaltungsmissbrauch anzusehen sei. In der Konsequenz würden die Einkünfte der Gesellschaft dem Anteilseigner zugerechnet. Der Beschuldigte habe demgemäss nicht nur die Erträge aus dem bei der Bank C. unterhaltenen Portfolios in seinen Steuererklärungen verschwiegen, sondern darüber hinaus zur Verschleierung dieses Tatbestandes eine Gesellschaft auf den British Virgin Islands eingeschaltet, die nun offiziell als Inhaberin der Kapitalanlage erscheine. Gemäss Rechtshilfeersuchen erfüllen diese dem Beschuldigten zur Last gelegten Taten den Tatbestand des Abgabebetuges im Sinne Art. 3 Abs. 3 IRSG. Nachdem die Unterlagen über die Kapitalanlage bei ihm gefunden worden seien, habe er Zuflucht zu weiteren Unwahrheiten genommen, insbesondere einen nicht namhaft gemachten „Kollegen“ erfunden, dem das Portfolio gehört haben solle. Er habe eine Legende erfunden,

den, die ihm niemand abnehmen könne. Er habe damit das errichtete Lügengebäude ausgenutzt und vertieft, er habe arglistig gehandelt.

Die ersuchende Behörde errechnete bei Annahme des Bestehens des Portfolios während des gesamten Prüfungszeitraumes (2002 – 2005), mutmassliche nicht deklarierte Kapitalerträge von EUR 317'715 und daraus resultierenden Mehrsteuern in der Höhe von EUR 166'119.

- 5.7** Einer näheren materiellen Prüfung zu unterziehen ist, ob das geschilderte Verhalten als Abgabebetrag 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.

Die Staatsanwaltschaft hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang aufgefordert zu prüfen, ob der geschilderte Sachverhalt als Tatbestand des Abgabebetrag zu gelten habe. In ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2008 hat die Steuerverwaltung dazu relativ lapidar ausgeführt: „...Die widersprüchlichen Aussagen des Beschuldigten zum Sachverhalt, insbesondere der nicht schlüssig begründete Besitz der wahrscheinlich originalen, detaillierten Bankauszüge aus dem Portfolio, lassen einen gewissen, jedenfalls für die Rechtshilfe hinreichenden Verdacht aufkommen, dass der wirtschaftlich Berechtigte der Offshore-Gesellschaft der Beschuldigte selbst sein könnte. Dieser durch die übermittelten Unterlagen glaubhaft gemachte Verdacht auf einen rechtshilfefähigen arglistigen Steuerstrafatbestand mit relevantem Zusammenhang zur Schweiz rechtfertigt die Anwendung der auf dem Rechtshilfeweg geforderten Massnahmen ...“.

- 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 blosser Errichtung von steuerprivilegierten Domizilgesellschaften), grundsätzlich für sich alleine nicht als strafbare arglistige Täuschungsmethode zu qualifizieren (PETER J. M. VON CASTI-WERGENSTEIN, *Der Steuer- und Abgabebetrag 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 Abgabebetrag, in *Der Schweizer Treuhänder* 60 (1986), S. 373; LIONEL FREI, 2 Jahre Strafrechtshilfe bei Abgabebetrag, in *Steuer Revue* 40 (1985), S. 190; SILVIO BIANCHI, Rechtshilfe Schweiz/Italien bei Abgabebetrag, in *Der Schweizer Treuhänder* 57 (1983), S. 40 FN 4). Rechtshilfe ist hingegen bei Abgabebetrag zu gewähren, nämlich wenn täuschende Vorkehren hinzutreten, die von der Fiskalbehörde – bei einer Gesamtwürdigung der fraglichen Steuerumgebungsmethode – nur schwer durchschaut werden können (Urteil des Bundesgerichtes 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 1A.244/2002 wurde den Angeschuldigten 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 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 Lügengebäude ergeben (Urteil 1A.244/2002 E. 5.2).

- 5.9** Gemäss Rechtshilfeersuchen und Ergänzungen wird dem Beschuldigten B. 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. Wie unter Ziffer 5.8 erläutert, vermag die blosser Errichtung von steuerprivilegierten Gesellschaften für sich alleine das Tatbestandselement der Arglist grundsätzlich nicht zu erfüllen. Daran ändert sich auch nichts,

wenn es sich bei dieser „Sitzgesellschaft“ wie vorliegend um eine ausländische Offshore-Gesellschaft handelt. Mit dem anscheinend durch B. verdeckt über die Beschwerdeführerin gehaltenen Portfolio vergleichbar, wird im obgenannten Bundesgerichtsurteil der Umstand genannt, die Beschuldigten seien über eine dazwischen geschaltete Domizilgesellschaft verdeckt zu 80% wirtschaftlich an einer Gesellschaft beteiligt gewesen. Jedoch kommen dort weitere täuschende Elemente hinzu, welche nicht einfach der Verschleierung der Eigentumsverhältnisse dienen, sondern zusätzlich den laufenden Geschäftsverkehr falsch wiedergeben und dergestalt ein kompliziertes, undurchschaubares Lügengebäude ergeben. Im vorliegenden Fall liegen demgegenüber keine Hinweise vor, dass der Beschuldigte weitere Machenschaften angewandt hat, um das Steueramt über seine Vermögens- und Einkommenssituation zu täuschen. Von einem von der Rechtsprechung verlangten System von Lügen bzw. raffiniert aufeinander abgestimmten Lügen kann in dieser Hinsicht (noch) nicht gesprochen werden, wobei allerdings die Grenze zum Abgabebetrug auch schon erreicht ist. Lügen weitere täuschende Elemente vor, so müsste Abgabebetrug angenommen werden. Dies ergibt sich auch aus weiteren Fällen mit Involvierung von Domizilgesellschaften. 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) ergibt, dass bei Bejahung des Abgabebetrugs dem Rechtshilfeersuchen stets ein relativ komplexer Sachverhalt zu Grunde lag und es nicht einfach um das blosse Verbergen von Vermögenswerten und daraus fliessenden Erträgen durch Einschalten einer Sitzgesellschaft ging, 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. Da dieses Element in concreto fehlt, es sich wie erwähnt einfach um ein zusätzliches Element des Versteckens nicht deklarerter Vermögenswerte bzw. Erträge handelt, kann dem Beschuldigten noch kein arglistiges Handeln vorgeworfen werden. Dies ergibt sich entgegen der Stellungnahme der eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. supra E. 5.5), welche sich allerdings auch nicht mit dieser hier zentralen Frage auseinandergesetzt hat. Hätte der Beschuldigte die vorgeworfenen Handlungen oder Unterlassungen in der Schweiz begangen, würde er nach der herrschenden Lehre den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach schweizerischem Recht erfüllen, nicht aber den des Steuerbetruges gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR. Schliesslich kann auch in der Darstellung, B. habe nach Auffinden der Unterlagen über die Kapitalanlage Zuflucht zu weiteren Unwahrheiten genommen (Erfinden eines nicht namhaft gemachten „Kollegen“, dem das Portfolio gehörte), kein zusätzliches täuschendes Element erblickt werden, das zusam-

men mit der Nichtdeklaration der Beteiligung an der Beschwerdeführerin zu einem undurchschaubaren Lügengebäude geführt hätte. Es handelt sich dabei – sofern diese Aussagen gefallen und unwahr sind – um Lügen „post festum“, vergleichbar dem nachträglichen Bestreiten einer bereits begangenen, abgeschlossenen Straftat im Strafverfahren wegen gemeinrechtlicher Delikte. Zur Begründung der Arglist als Teilelement eines bereits abgeschlossenen Steuerbetruges können sie jedenfalls nicht herangezogen werden.

Nach dem Gesagten ergibt sich, dass gemäss Art. 2 lit. a EUeR und Art. 3 Abs. 3 IRSG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 IRSV die verlangte Rechtshilfe nicht zulässig ist. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und die angefochtene Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 6. Juni 2008 aufzuheben. Die erhobenen Unterlagen sind der Beschwerdeführerin zu retournieren.

Es ist der ersuchenden Behörde indessen unbenommen, mit einem neuen, entsprechend ergänzten Rechtshilfeersuchen den Abgabebetrug bezüglich des Tatbestandselements der Arglist zu substantiieren.

6.

- 6.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind der Beschwerdeführerin keine Gerichtsgebühren aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 3 VwVG i.V.m. Art. 30 lit. b SGG). Die Bundesstrafgerichtskasse ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin den einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zurückzuerstatten.
- 6.2** Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführerin im Umfang ihres Obsiegens für die ihr erwachsenen notwendigen und verhältnismässigen Parteikosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 30 lit. b SGG). Vorliegend erscheint eine Entschädigung von insgesamt Fr. 3'000.-- inkl. MwSt. angemessen (vgl. Art. 3 des Reglements vom 26. September 2006 über die Entschädigungen in Verfahren vor dem Bundesstrafgericht; SR 173.711.31; TPF RR.2007.1 vom 29. Januar 2007, E. 6.2.1 nicht publiziert in SJ 2007 I 255).

Demnach erkennt die II. Beschwerdekammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, die Schlussverfügung der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 6. Juni 2008 aufgehoben und die sichergestellten Unterlagen sind der Beschwerdeführerin zu retournieren.
2. Der Beschwerdeführerin werden keine Kosten auferlegt. Die Bundesstrafgerichtskasse wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zurückzuerstatten.
3. Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführerin im Umfang ihres Ob-siegens für das Verfahren vor dem Bundesstrafgericht mit insgesamt Fr. 3'000.-- inkl. MwSt. zu entschädigen.

Bellinzona, 29. Oktober 2008

Im Namen der II. Beschwerdekammer
des Bundesstrafgerichts

Die Präsidentin:

Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung an

- Rechtsanwalt Felix Richner
- Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Stadt
- 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).