

TPF 2015 110

21. Auszug aus dem Entscheid der Beschwerdekammer in Sachen A. gegen Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft vom 14. Oktober 2015 (RR.2015.191)

Internationale Rechtshilfe in Steuerstrafsachen. Abgabebetrug. Gewerbsmässig verübte Hinterziehung der Mehrwertsteuer. Grundsatz der Spezialität.

Art. 3 Abs. 3, 67 Abs. 1 IRSG, Art. 14 Abs. 2 VStrR, Art. 50 Abs. 1, 51 lit. a SDÜ, Art. 31 Abs. 1 lit. a BBA, Art. 97 Abs. 2 lit. b MWSTG

Zusammenfassung der Praxis der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht im Anwendungsbereich des Schengener Durchführungsübereinkommens und des Betrugsbekämpfungsabkommens. Im Bereich der direkten Steuern wird Rechtshilfe nur geleistet, wenn die verfolgte Tat einen Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR darstellt. Diesbezüglich gelten an die Darlegung der Verdachtsmomente im Rechtshilfeersuchen erhöhte Anforderungen. Im Bereich der indirekten Fiskalität genügt demgegenüber eine einfache Steuerhinterziehung, weshalb diese erhöhten Anforderungen nicht gelten (E. 5.2). Prüfung der im Rechtshilfeersuchen geschilderten Tat mit Blick auf das Tatbestandsmerkmal der Arglist (E. 5.4) und auf den Tatbestand der gewerbsmässigen Hinterziehung der Mehrwertsteuer (E. 5.5). Kann dem Rechtshilfeersuchen nur bezüglich der indirekten Steuer, nicht aber bezüglich der direkten Steuer entsprochen werden, so ist die gewährte Rechtshilfe an einen entsprechenden Spezialitätsvorbehalt zu knüpfen (E. 5.6).

Entraide judiciaire internationale en matière fiscale. Escroquerie fiscale. Soustraction par métier de la taxe sur la valeur ajoutée. Principe de la spécialité.

Art. 3 al. 3, 67 al. 1 EIMP, art. 14 al. 2 DPA, art. 50 al. 1, 51 let. a CAAS, art. 31 al. 1 let. a AAF, art. 97 al. 2 let. b LTVA

Résumé de la jurisprudence rendue dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale en application de la Convention d'application de l'Accord Schengen et de l'Accord anti-fraude. Dans le domaine des impôts directs, l'entraide n'est accordée que lorsque les faits poursuivis constituent une escroquerie fiscale au sens de l'art. 14 al. 2 DPA. A cet égard, la description des soupçons allégués à l'appui de la demande d'entraide doit répondre à des exigences plus élevées que d'ordinaire. Dans le domaine de la fiscalité indirecte, la simple soustraction fiscale suffit si bien que ces exigences plus élevées ne prévalent pas (consid. 5.2). Examen de l'état de fait présenté à l'appui de la demande d'entraide au regard de l'élément constitutif de l'astuce (consid. 5.4) et de l'infraction de soustraction par métier de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 5.5). Dans l'hypothèse où l'entraide ne peut être accordée que pour les

impôts indirects mais non pour les impôts directs, une réserve de la spécialité spécifique devra être adressée à l'autorité requérante (consid. 5.6).

Assistenza internazionale in ambito di reati tributari. Truffa fiscale. Sottrazione per mestiere dell'imposta sul valore aggiunto. Principio della specialità.

Art. 3 cpv. 3, 67 cpv. 1 AIMP, art. 14 cpv. 2 DPA, art. 50 cpv. 1, 51 lett. a CAS, art. 31 cpv. 1 lett. a AAF, art. 97 cpv. 2 lett. b LIVA

Riassunto della giurisprudenza relativa all'assistenza internazionale in ambito di reati tributari, nel campo di applicazione della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen e dell'Accordo anti frode. In materia di fiscalità diretta l'assistenza viene concessa soltanto in caso di truffa fiscale ai sensi dell'art. 14 cpv. 2 DPA. La relativa descrizione degli elementi indiziari nella rogatoria deve rispondere ad esigenze più elevate. In ambito di fiscalità indiretta è sufficiente una semplice sottrazione per cui queste esigenze non sono richieste (consid. 5.2). Esame dei fatti descritti nella rogatoria con riguardo ai requisiti dell'inganno astuto (consid. 5.4) e alla sottrazione per mestiere dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 5.5). Nel caso in cui l'assistenza possa essere concessa soltanto per sottrazione delle imposte indirette, ma non per sottrazione delle imposte dirette, l'assistenza deve essere subordinata ad un'apposita riserva in virtù del principio della specialità (E. 5.6).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

Die Zweigstelle Lörrach der Staatsanwaltschaft Freiburg führt gegen A., B., C. und D. ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der gemeinschaftlich begangenen Steuerhinterziehung in der Form eines Abgabebetrugs. Diesbezüglich ersuchte sie die Schweizer Behörden rechtshilfeweise u. a. um Durchsuchung der Räumlichkeiten der Firma E. sowie der sich ebenfalls am Sitz dieser Firma befindenden Privatwohnung von A. Nach Ausführung des Rechtshilfeersuchens bewilligte die Staatsanwaltschaft Basel-Landschaft mit Schlussverfügung vom 26. Mai 2015 u. a. die Herausgabe von bei A. sichergestellten Unterlagen und Daten an die ersuchende Behörde. Hiergegen erhob A. Beschwerde an die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts. Er verlangte in erster Linie die Aufhebung der Schlussverfügung und die Abweisung des deutschen Rechtshilfeersuchens.

Die Beschwerdekammer hiess die Beschwerde teilweise gut. Sie knüpfte die Herausgabe des ausgewerteten Datenträgers mit fallrelevanten Daten und der beim Beschwerdeführer mittels Hausdurchsuchung erhobenen Unterlagen an folgenden zusätzlichen Spezialitätsvorbehalt: «Dieser

Datenträger und diese Unterlagen dürfen nicht als Beweismittel in Verfahren der direkten Steuern verwendet werden, wie Einkommenssteuern, Solidaritätszuschlag zur Einkommenssteuer, Vermögenssteuern, Körperschaftssteuern, Grundstückgewinnsteuern, usw.». Im Übrigen wies die Beschwerdekammer die Beschwerde ab, soweit sie darauf eintrat.

Aus den Erwägungen:

5.

5.1 Der Beschwerdeführer bringt sinngemäss vor, die von der ersuchenden Behörde untersuchten Delikte seien fiskalischer Natur. Diese seien nur rechtshilfefähig, wenn sie sich nach schweizerischem Recht unter den Tatbestand des Abgabebetrugs subsumieren liessen. Das Vorliegen eines solchen sei aber von der ersuchenden Behörde in ihrem Ersuchen nicht hinreichend glaubhaft gemacht worden.

5.2

5.2.1 Gemäss Art. 14 EUeR müssen die Rechtshilfeersuchen insbesondere Angaben über den Gegenstand und den Grund des Ersuchens enthalten (Ziff. 1 lit. b). Ausserdem müssen sie in Fällen wie vorliegend die strafbare Handlung bezeichnen und eine kurze Darstellung des Sachverhalts enthalten (Ziff. 2). Art. 28 Abs. 2 und 3 IRSG und Art. 10 Abs. 2 IRSV stellen entsprechende Voraussetzungen an das Rechtshilfeersuchen. Diese Angaben müssen der ersuchten Behörde die Prüfung erlauben, ob die doppelte Strafbarkeit gegeben ist (Art. 5 Ziff. 1 lit. a EUeR), ob die Handlungen wegen denen um Rechtshilfe ersucht wird, nicht ein politisches oder fiskalisches Delikt darstellen (Art. 2 lit. a EUeR) und ob der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gewahrt wird (BGE 129 II 97 E. 3.1; TPF 2011 194 E. 2.1 S. 195 f.).

5.2.2 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 Durchführung prozessualer Zwangsmassnahmen eine entsprechende Erklärung angebracht. Art. 64 Abs. 1 IRSG bestimmt (für die akzessorische Rechtshilfe), dass prozessuale Zwangsmassnahmen nur angewendet werden dürfen, wenn aus der Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen hervorgeht, dass die im Ausland verfolgte Handlung die

objektiven Merkmale eines nach schweizerischem Recht strafbaren Tatbestandes aufweist.

Für die Frage der beidseitigen Strafbarkeit nach schweizerischem Recht ist der im Rechtshilfeersuchen dargelegte Sachverhalt so zu subsumieren, wie wenn die Schweiz wegen des analogen Sachverhalts ein Strafverfahren eingeleitet hätte (BGE 132 II 81 E. 2.7.2 S. 90; 129 II 462 E. 4.4). Zu prüfen ist mithin, ob der im Ausland verübte inkriminierte Sachverhalt, sofern er – analog – in der Schweiz begangen worden wäre, die Tatbestandsmerkmale einer schweizerischen Strafnorm erfüllen würde. Die Strafnormen brauchen nach den Rechtssystemen der Schweiz und des ersuchenden Staates nicht identisch zu sein (BGE 132 II 81 E. 2.1 S. 84; 129 II 462 E. 4.6; 124 II 184 E. 4b/cc; TPF 2011 194 E. 2.1 S. 196). Dabei genügt es, wenn der im Rechtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt unter einen einzigen Straftatbestand des schweizerischen Rechts subsumiert werden kann. Es braucht dann nicht weiter geprüft zu werden, ob darüber hinaus auch noch weitere Tatbestände erfüllt sein könnten (BGE 129 II 462 E. 4.6).

5.2.3 Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht in Übereinstimmung mit Art. 2 lit. a EUeR vor, dass Rechtshilfebegehren abzulehnen sind, wenn der Gegenstand des Verfahrens eine Tat bildet, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet ist. Jedoch kann einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil des Gesetzes (andere Rechtshilfe) entsprochen werden, wenn das Verfahren einen Abgabebetrug betrifft (Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG). 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; TPF 2008 128 E. 5.4 S. 130; Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2011.143 vom 30. Januar 2012, E. 3.2.2; KOCHER, Basler Kommentar Internationales Strafrecht, Basel 2015, Art. 3 IRSG N. 277 f.). Der Begriff des Abgabebetruges bestimmt sich hierbei nach Art. 14 Abs. 2 VStrR (Art. 24 Abs. 1 IRSV; BGE 125 II 250 E. 3a; TPF 2008 68 E. 2.2 in fine). Den Tatbestand gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt, wer 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. Als erheblich im Sinne dieser Bestimmung gelten vorenthaltene Beträge ab Fr. 15'000.– (BGE 139 II 404 E. 9.4 S. 435 mit Hinweis). Ein Abgabebetrug muss nicht notwendig durch Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden begangen werden, sondern es sind auch

andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar (BGE 139 II 404 E. 9.4 S. 435; 137 IV 25 E. 4.4.3.2 m.w.H.; vgl. auch TPF 2008 128 E. 5.4 S. 130).

Zur Auslegung des Betrugsbegriffes ist auf die Umschreibung des Tatbestandes in Art. 146 StGB und die hierzu bestehende bundesgerichtliche Rechtsprechung abzustellen (TPF 2008 128 E. 5.4 S. 130; vgl. auch KOCHER, a.a.O., Art. 3 IRSG N. 211; EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 111; UNSELD, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, Zürcher Diss., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 24; HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, Zürcher Diss., Zürich/Basel/Genf 2010, S. 100). Insbesondere die dabei erforderliche Arglist wird in ständiger Rechtsprechung bejaht, wenn der Täter ein ganzes Lügegebäude errichtet oder sich besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient. Ein Lügegebäude liegt vor, wenn mehrere Lügen derart raffiniert aufeinander abgestimmt sind und von besonderer Hinterhältigkeit zeugen, dass sich selbst ein kritisches Opfer täuschen lässt. Als besondere Machenschaften gelten Erfindungen und Vorgehen sowie das Ausnützen von Begebenheiten, die allein oder gestützt durch Lügen oder Kniffe geeignet sind, das Opfer irrezuführen. Es sind eigentliche Inszenierungen, die durch intensive, planmässige und systematische Vorgehen, nicht aber notwendigerweise durch eine besondere tatsächliche oder intellektuelle Komplexität gekennzeichnet sind. Arglist wird aber auch schon bei einfachen falschen Angaben bejaht, wenn deren Überprüfung nicht oder nur mit besonderer Mühe möglich oder nicht zumutbar ist, und wenn der Täter das Opfer von der möglichen Prüfung abhält oder nach den Umständen voraussieht, dass dieses die Überprüfung der Angaben aufgrund eines besonderen Vertrauensverhältnisses unterlassen werde (BGE 135 IV 76 E. 5.2 S. 81 f. m.w.H.; Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2013.40 vom 3. Juni 2014, E. 3.1.2; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 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; SANSONETTI, La coopération entre autorités fiscales et pénales, in: SJ 1999 II S. 376).

5.2.4 Liegt dem Rechtshilfeersuchen der Verdacht zugrunde, der Beschuldigte habe sich eines Abgabebetrugs schuldig gemacht, so haben

sich die schweizerischen Behörden beim Entscheid über die Frage, ob die Täuschung, welche dem Beschuldigten vorgeworfen wird, arglistig sei, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen zu halten, soweit dieses nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält. Einerseits haben sich die schweizerischen Behörden grundsätzlich nicht darüber auszusprechen, ob die darin angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Andererseits verlangt die Rechtsprechung, dass hinreichende Verdachtsmomente für den im Rechtshilfeersuchen enthaltenen Sachverhalt bestehen. 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 Sache der um Rechtshilfe ersuchenden ausländischen Behörde, in ihrem Ersuchen die Umstände darzulegen, aus welchen sich ergeben soll, dass der Beschuldigte arglistig gehandelt hat (BGE 139 II 404 E. 9.5 S. 436; 125 II 250 E. 5b; vgl. ferner DRENCKHAN/HANEBRINK, Steuerhinterziehung – Die Rechtslage in Deutschland und ihre Relevanz für in der Schweiz tätige Bankmitarbeiter, in: Jusletter 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, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4. Aufl., Bern 2014, N. 645). Bestehen Zweifel über die Merkmale der im Ersuchen erwähnten Abgaben, so holt gemäss Art. 24 Abs. 3 IRSV das BJ 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., N. 646; vgl. zum Ganzen TPF 2008 128 E. 5.5 m.w.H.).

5.2.5 Betrifft ein Ersuchen aus Deutschland jedoch Straftaten aus dem Bereich der indirekten Fiskalität, gelten die beim Abgabebetrug von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geforderten erhöhten Anforderungen an die Darlegung der Verdachtsmomente nicht. Dies, weil sich die Schweiz gestützt auf Art. 51 lit. a SDÜ zur Leistung von Rechtshilfe auch bei einfachen Hinterziehungen von indirekten Steuern (Verbrauchssteuer, Mehrwertsteuer und Zoll; vgl. Art. 50 Abs. 1 SDÜ) bereit erklärt hat und in diesem Bereich der Ausschlussgrund gemäss Art. 3 Abs. 3 IRSG auf Grund des Vorranges des Staatsvertragsrechts nicht gilt. Gleiches ergibt sich aus Art. 31 Abs. 1 lit. a BBA (vgl. dazu UNSELD, a.a.O., S. 135 m.w.H.; HÜRLIMANN-FERSCH, a.a.O., S. 156 f.; siehe auch die Entscheide des

Bundesstrafgerichts RR.2013.298 vom 6. Mai 2014, E. 4.2.2; RR.2011.143 vom 30. Januar 2012, E. 3.2.2 in fine).

5.3 Die ersuchende Behörde geht im Rahmen ihres Ersuchens davon aus, dass im Zeitraum von 2003 bis 2008 die Geschäfte der F. GmbH in Liq. mit damaligem Sitz in Basel tatsächlich nicht von der Schweiz, sondern von Deutschland aus geführt worden seien. Beim statutarischen Sitz in Basel habe es sich lediglich um eine Scheinadresse gehandelt. Der in Deutschland ansässige B. sei nach aussen als faktischer Geschäftsführer der F. GmbH aufgetreten. Da sich die geschäftliche Oberleitung der Gesellschaft tatsächlich in Deutschland befunden habe, sei diese in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Der Beschuldigte B. habe es diesbezüglich in pflichtwidriger Weise unterlassen, für die F. GmbH Körperschafts-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Die genannten Steuern seien durch Nichtabgabe entsprechender Steuererklärungen vorsätzlich hinterzogen worden.

Den drei in Deutschland domizilierten Beschuldigten B., C. und D. wird weiter vorgeworfen, sie selbst bzw. die C. zuzurechnende G. GmbH hätten zu Gunsten der F. GmbH Leistungen erbracht und hieraus Umsätze erzielt. Wegen des sich angeblich in der Schweiz befindenden Ortes der Geschäftsleitung der F. GmbH seien diese Umsätze beim Finanzamt Lörrach wider besseres Wissen als «nicht steuerbar» erklärt worden. Als Konsequenz sei für diese Umsätze keine Umsatzsteuer festgesetzt und abgeführt worden.

Den Beschuldigten C. und D. wird schliesslich vorgeworfen, sie hätten mit der F. GmbH weitere Umsätze erzielt, die überhaupt nicht erklärt worden und deshalb vollständig un versteuert geblieben seien. Diesbezüglich bestehe auch der Verdacht der Hinterziehung von Einkommenssteuern und dem Solidaritätszuschlag zur Einkommenssteuer.

Dem Beschuldigten A. als lediglich im Handelsregister eingetragenen Geschäftsführer der F. GmbH wird vorgeworfen, er habe die genannten Taten mittäterschaftlich mit den anderen drei Beschuldigten begangen.

5.4

5.4.1 Was die angebliche Hinterziehung von direkten Steuern zum Vorteil der F. GmbH angeht, wird im Ersuchen primär geltend gemacht, dass der eingetragene und der tatsächliche Sitz der Gesellschaft F. GmbH auseinanderfielen. Der Beschuldigte B. habe es als faktisch verantwortlicher

Geschäftsführer weiter unterlassen, die vorgeschriebenen Steuererklärungen einzureichen. Der sich angeblich in der Schweiz befindende Ort der Geschäftsleitung sei «durch die vier Beschuldigten planvoll als Lügegebäude installiert und auch im Aussenverhältnis gegenüber Drittfirmen und Behörden aufrechterhalten» worden. Durch die Installation des Geschäftssitzes in der Schweiz und die Einrichtung entsprechender Bankkonten in der Schweiz hätten die Beschuldigten betriebliche Einnahmen «vollständig verschleiern» können. Mit diesem Vorgehen sei der Fiskus vorsätzlich getäuscht worden.

Bezüglich der Hinterziehung von Einkommenssteuern wird den Beschuldigten C. und D. in tatsächlicher Hinsicht lediglich vorgeworfen, Umsätze auf eigene, zu Gunsten der F. GmbH erbrachte Leistungen nicht deklariert zu haben. Derselbe Vorwurf wird im Rahmen des dem Ersuchen beiliegenden Zwischenberichts des Finanzamtes Freiburg-Land auch gegenüber dem Beschuldigten B. erhoben.

5.4.2 In tatsächlicher Hinsicht wird somit von der ersuchenden Behörde einzig geltend gemacht, das Einschalten einer Domizilgesellschaft stelle ein arglistiges Verhalten dar. Diese Tatsache wird von der ersuchenden Behörde weiter formelhaft als schwer durchschaubares Lügegebäude geschildert. Welche konkreten Umstände aber zur Annahme führen sollen, dass die Beschuldigten in arglistiger Weise vorgegangen sind, lässt sich dem Ersuchen nicht entnehmen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass besondere Machenschaften und damit ein arglistiges Verhalten insbesondere dann bejaht werden müssen, wenn eine Domizilgesellschaft einzig zum Zwecke gegründet wird, die steuerrechtlich relevanten Verhältnisse zu verschleiern und die Steuerbehörde zu täuschen, soweit die Täuschung für diese nur schwer durchschaubar ist (Urteil des Bundesgerichts 6B_79/2011 vom 5. August 2011, E. 6.5.3). Die (einfache) Lüge durch Nichtdeklaration eines Einkommens und auf die Nachfrage der Steuerbehörde abgegebene Wiederholung dieser Lüge kann die Anforderungen an die Arglist nicht erfüllen. Entscheidend ist vielmehr, was der Steuerpflichtige im Hintergrund bereits vorgekehrt hat, um die Überprüfung seiner Deklaration zu erschweren oder gar zu verhindern. Im Bereich der internationalen Rechtshilfe betreffend Steuerdelikte gilt, dass 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 Täuschungsmethoden zu qualifizieren sind. Rechtshilfe ist

diesbezüglich dann zu gewähren, wenn täuschende Vorkehren hinzutreten, die von der Fiskalbehörde – bei einer Gesamtwürdigung der fraglichen Steuerumgehungsmethode – nur schwer durchschaut werden können (BGE 139 II 404 E. 9.4 S. 435 f. m.w.H.). Vorliegend lässt die Schilderung wie erwähnt nicht erkennen, welche konkreten zusätzlichen – für die Steuerbehörde schwer durchschaubaren – Elemente vorhanden sind, welche das Vorgehen der Beschuldigten als arglistig erscheinen liesse. Was die Person des Beschuldigten B. anbetrifft, führt die ersuchende Behörde ja gerade selber aus, dieser sei nach aussen als faktischer Geschäftsführer der F. GmbH aufgetreten. Auch bezüglich der angeblichen Hinterziehung von Einkommenssteuern durch die drei in Deutschland ansässigen Beschuldigten B., C. und D. erschöpft sich der geltend gemachte Vorwurf auf die blosse Nichtdeklaration von aus eigener Geschäftstätigkeit erzielten Einkünften. Was darüber hinaus konkret zur Annahme eines arglistigen Verhaltens führen soll, ist aufgrund des Rechtshilfeersuchens nicht nachvollziehbar. Nach dem Gesagten erlaubt es die Sachverhaltsschilderung im Ersuchen – gerade auch angesichts der diesbezüglich höheren Anforderungen – unter dem Gesichtspunkt der doppelten Strafbarkeit nicht, das den Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten unter den Tatbestand des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 VStrR zu subsumieren.

5.5

5.5.1 Hinsichtlich der angeblich hinterzogenen Umsatzsteuer ist dem Ersuchen zu entnehmen, dass die drei in Deutschland ansässigen Beschuldigten B., C. und D. ihre zu Gunsten der F. GmbH erbrachten Leistungen an deren Schweizer Adresse fakturierten. Da sich der faktische Geschäftssitz der F. GmbH aber in Deutschland befunden habe, seien die Leistungen jedoch zu Gunsten einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft erfolgt und demzufolge aufgrund des Empfängerortsprinzips – anders als nicht steuerbare Leistungen ins Ausland – umsatzsteuerpflichtig gewesen. Durch die falsche Fakturierung sei so dem deutschen Fiskus die auf den entsprechenden Umsätzen geschuldete Umsatzsteuer entzogen worden. Soweit die Beschuldigten zudem zu Gunsten der F. GmbH erbrachte Umsätze überhaupt nicht deklariert hätten, sei auch die darauf geschuldete Umsatzsteuer hinterzogen worden.

5.5.2 Im Rechtshilfeverkehr gemäss SDÜ im Bereich der indirekten Fiskalität kann Rechtshilfe verweigert werden, wenn bestimmte Deliktssummen nicht überschritten werden, es sei denn die Tat wird wegen ihrer Art oder wegen der Person des Täters von der ersuchenden Vertragspartei als sehr schwerwiegend betrachtet (Art. 50 Abs. 4 SDÜ;

siehe auch den gleichlautenden Art. 3 Abs. 1 BBA). Beinhaltend die beantragten Rechtshilfemassnahmen eine Durchsuchung oder Beschlagnahme, so dürfen diese keinen weitergehenden Bedingungen unterworfen werden als denen, dass die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Tat nach dem Recht beider Vertragsparteien mit einer Freiheitsstrafe oder die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von mindestens sechs Monaten bedroht ist, oder nach dem Recht einer der beiden Vertragsparteien mit einer Sanktion des gleichen Höchstmasses bedroht ist und nach dem Recht der anderen Vertragspartei als Zuwiderhandlung gegen Ordnungsvorschriften durch Behörden geahndet wird, gegen deren Entscheidung ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann, und die Erledigung des Rechtshilfeersuchens im Übrigen mit dem Recht der ersuchten Vertragspartei vereinbar ist (Art. 51 lit. a und b SDÜ, welcher im Wesentlichen Art. 31 Abs. 1 BBA entspricht).

5.5.3 Der Hinterziehung der Mehrwertsteuer macht sich gemäss Art. 96 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) strafbar, wer vorsätzlich oder fahrlässig die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er in einer Steuerperiode nicht sämtliche Einnahmen, zu hohe Einnahmen aus von der Steuer befreiten Leistungen, nicht sämtliche der Bezugssteuer unterliegenden Ausgaben oder zu hohe zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben deklariert (lit. a), eine unrechtmässige Rückerstattung (lit. b) oder einen ungerechtfertigten Steuererlass erwirkt (lit. c). Gemäss Art. 97 Abs. 2 MWSTG kann bei erschwerenden Umständen auf eine Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren erkannt werden. Als erschwerender Umstand gilt nebst anderem das gewerbsmässige Verüben von Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuerrecht (lit. b).

Der Täter oder die Täterin handelt gewerbsmässig, wenn sich aus der Zeit und den Mitteln, die er oder sie für die deliktische Tätigkeit aufwendet, aus der Häufigkeit der Einzelakte innerhalb eines bestimmten Zeitraums sowie aus den angestrebten und erzielten Einkünften ergibt, dass er oder sie die deliktische Tätigkeit wie einen Beruf, wenn auch als Nebenberuf, ausübt. Wesentlich ist ausserdem, dass der Täter oder die Täterin sich darauf einrichtet, durch sein oder ihr deliktisches Handeln relativ regelmässige Einnahmen zu erzielen, die einen namhaften Beitrag an die Lebenshaltungskosten darstellen, und er oder sie sich somit gleichsam in der Kriminalität eingerichtet hat. Der Täter oder die Täterin muss die Tat bereits mehrfach und mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, begangen

haben. Zudem muss er oder sie bereit sein, diese Taten zu wiederholen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 S. 7019 f. m.w.H.; vgl. auch die Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2013.298 vom 6. Mai 2014, E. 4.5.1; RR.2013.181 vom 2. August 2013, E. 3.11; RR.2013.12 vom 2. April 2013, E. 4.6; siehe auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, N. 2647).

5.5.4 Gemäss dem oben unter E. 5.5.1 geschilderten Sachverhalt besteht der Verdacht, dass die drei Beschuldigten B., C. und D. gegenüber den deutschen Umsatzsteuerbehörden über Jahre hinweg nicht sämtliche Einnahmen bzw. zu hohe Einnahmen aus von der Steuer befreiten Leistungen deklariert haben. Auf diese Weise sei die von den drei Beschuldigten eigentlich geschuldete Umsatzsteuer verkürzt worden. Eine solche Vorgehensweise würde unter schweizerischem Recht ohne weiteres unter den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 lit. a MWSTG fallen. Angesichts des Umstandes, dass das deliktische Verhalten von 2003 bis 2008 angehalten und hieraus auf Seiten der Steuerbehörde ein *bis dato* bekannter Verlust von mindestens EUR 40'000.– resultiert habe (19 % der gemäss Rechtshilfersuchen ausdrücklich zugeordneten fälschlicherweise als steuerfrei deklarierten Umsätze zu Gunsten der F. GmbH), kann die Vorgehensweise auch als gewerbsmässig im Sinne von Art. 97 Abs. 2 lit. b MWSTG bezeichnet werden. Der bisher festgestellte, verkürzte Betrag übertrifft die in Art. 50 Abs. 4 SDÜ bzw. in Art. 3 Abs. 1 BBA enthaltenen Schwellenwerte des minder schweren Falls deutlich. Die oben stehende Schilderung des Sachverhalts beinhaltet zudem weitere auf die Verkürzung von Mehrwertsteuer abzielende Vorgehensweisen (siehe E. 5.5.1). Das Erfordernis der doppelten Strafbarkeit ist damit erfüllt und die diesbezüglich erhobenen Rügen erweisen sich als unbegründet. Ob das geschilderte Vorgehen mittels Einsatz inhaltlich unwahrer Rechnungen darüber hinaus auch noch einen Abgabebetrug darstellen könnte, braucht daher an dieser Stelle nicht geprüft zu werden.

5.6 Nach dem Gesagten erweist sich das Ersuchen der Staatsanwaltschaft Freiburg nur als rechtshilfefähig, soweit damit Ermittlungen bezüglich Hinterziehung von Umsatzsteuern (indirekte Steuern) betroffen sind. Hinsichtlich der ebenfalls verfolgten Hinterziehung von direkten Steuern (Einkommenssteuer, Solidaritätszuschlag zur Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer) kann dem Ersuchen demgegenüber nicht entsprochen werden.

Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen und es ist die Herausgabe des ausgewerteten Datenträgers mit fallrelevanten Daten und der beim Beschwerdeführer mittels Hausdurchsuchung erhobenen Unterlagen gestützt auf Art. 67 Abs. 1 IRSG an folgenden zusätzlichen Spezialitätsvorbehalt zu knüpfen: «Dieser Datenträger und diese Unterlagen dürfen nicht als Beweismittel in Verfahren der direkten Steuern verwendet werden, wie Einkommenssteuern, Solidaritätszuschlag zur Einkommenssteuer, Vermögenssteuern, Körperschaftssteuern, Grundstückgewinnsteuern, usw.».

TPF 2015 121

22. Auszug aus dem Entscheid der Beschwerdekammer in Sachen Anwaltskanzlei A. AG, Rechtsanwalt B. und Rechtsanwältin C. gegen Staatsanwaltschaft des Kantons Zug vom 21. Oktober 2015 (RR.2015.39, RR.2015.40, RR.2015.41)

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen. Herausgabe von Beweismitteln. Anwaltsgeheimnis. Notargeheimnis. Tätigkeit als Escrow-Agent. Substanziierungspflicht von Berufsgeheimnisträgern im Rechtshilfeverfahren.

Art. 9 IRSG, Art. 42 BZP, Art. 13 BGFA

Berufsfremde Aktivitäten wie Vermögensverwaltung, Verwaltungsratsmandate oder Geschäftsführung sind nicht vom Berufsgeheimnis geschützte Tätigkeiten des Anwalts (E. 6.3.1, 6.3.2 und 6.4.5).

Die Escrow-Tätigkeit eines Anwalts zur Abwicklung eines Vertrages oder einzig im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie der Vermögensverwaltung, ist nicht vom Berufsgeheimnis geschützt (E. 6.4.2).

Vom Notargeheimnis ist insbesondere die Beratungstätigkeit des Notars erfasst (E. 6.3.3).

Insbesondere besteht im Rechtshilfe- bzw. Beschwerdeverfahren eine weitergehende Substanziierungspflicht zum Anwaltsgeheimnis als im nationalen Strafverfahren (E. 7.2 und 7.3).

Entraide judiciaire internationale en matière pénale. Remise de moyens de preuve. Secret professionnel de l'avocat. Secret professionnel du notaire. Activité déployée en tant qu'agent «Escrow». Devoir de motivation incombant aux détenteurs du secret professionnel dans le cadre de la procédure d'entraide.