

Bundesstrafgericht

Tribunal pénal fédéral

Tribunale penale federale

Tribunal penal federal



Geschäftsnummer: RR.2018.127-128

Entscheid vom 16. August 2018 Beschwerdekammer

Besetzung

Bundesstrafrichter
Giorgio Bomio-Giovanascini, Vorsitz,
Andreas J. Keller und Cornelia Cova,
Gerichtsschreiberin Santina Pizzonia

Parteien

**1. A. AG,
2. B. AG,**

beide vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,

Beschwerdeführerin 1 und 2

gegen

**STAATSANWALTSCHAFT III DES KANTONS
ZÜRICH,**

Beschwerdegegnerin

Gegenstand

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen an
Deutschland

Herausgabe von Beweismitteln (Art. 74 IRSG)

Sachverhalt:

- A.** Die deutschen Strafverfolgungsbehörden führen gegen C. (nachfolgend „C.“ oder die Beschuldigte) ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung.

Die Beschuldigte wird zusammengefasst verdächtigt, die Betriebseinnahmen und die daraus resultierenden Gewinne ihrer deutschen Unternehmen D. GmbH & Co KG bzw. der E. GmbH & Co KG nicht vollständig erklärt und dadurch Steuern verkürzt zu haben. Sie soll weiter auch eigene Einkommenssteuern vermindert haben. Gemäss den deutschen Behörden soll die Beschuldigte durch die Zwischenschaltung von schweizerischen Gesellschaften, welche von ihr und/oder ihr nahestehenden Personen gehalten wurden bzw. werden, und den angewandten Aufteilungsstab die Betriebseinnahmen in die Schweiz verlagert und dadurch der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte unrechtmässig verkürzt haben (Verfahrensakten der Staatsanwaltschaft I des Kantons Zürich [nachfolgend „Verfahrensakten“], Urk. 1).

- B.** Im Rahmen dieser Untersuchung ersuchte die Staatsanwaltschaft München I mit Schreiben vom 28. Mai 2013 die Schweiz um Rechtshilfe betreffend die im Vorwurf involvierten schweizerischen Gesellschaften. Konkret beantragte sie u.a. die Hausdurchsuchung bei der F. AG, in Liquidation, gelöscht am 30. Juli 2013, in Z. (ZG), der A. AG in Y. (ZH), der B. AG in Y. bzw. ab Juli 2014 in Z. und der G. AG in Z. Sodann beantragte sie die Übermittlung der im Rechtshilfeersuchen umschriebenen Buchführungs- und Gesellschaftsunterlagen (Verfahrensakten, Urk. 1).

- C.** Auf Anfrage des Bundesamtes für Justiz (nachfolgend „BJ“) hin bezog die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend „ESTV“) mit Schreiben vom 23. September 2013 zum deutschen Rechtshilfeersuchen Stellung im Sinne von Art. 24 Abs. 3 der Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung, IRSV; SR 351.11).

Die ESTV kam zum Schluss, dass der im Rechtshilfeersuchen geschilderte Sachverhaltsvorwurf im schweizerischen Recht den Tatbestand eines Abgabebetragungs erfüllt, da unter Anwendung von Kniffen versucht werde, unrechtmässig in den Genuss von geldwerten Vorteilen zu gelangen. Der von der Beschuldigten gewählte Mechanismus der Aufteilung der Einnahmen sowie die Gewährung von Darlehen durch die von ihr oder von ihr nahestehen-

den Personen kontrollierten schweizerischen Gesellschaften an die ebenfalls von ihr kontrollierte E. GmbH & Co KG lasse die für die Anwendungen der Bestimmungen des Abgabebetruges geforderte List und Tücke im Vorgehen erkennen (Verfahrensakten, Urk. 5 S. 5).

- D.** Nach summarischer Prüfung des deutschen Rechtshilfeersuchens im Sinne von Art. 78 des Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG; SR 351.1) übertrug das BJ mit Schreiben vom 26. September 2013 der Staatsanwaltschaft I des Kantons Zürich (nachfolgend „Staatsanwaltschaft“) den Vollzug dieses Rechtshilfeersuchens (Verfahrensakten, Urk. 3).
- E.** Mit Eintretens- und Zwischenverfügung vom 31. Oktober 2013 trat die Staatsanwaltschaft auf das Rechtshilfeersuchen ein und ordnete u.a. die beantragten Hausdurchsuchungen bei der A. AG, B. AG, F. AG und G. AG an (Verfahrensakten, Urk. 8).

Die konkreten Hausdurchsuchungs- und Beschlagnahmefehle wurden am 23. Januar 2014 erlassen (Verfahrensakten, Urk. 18.1, 18.4, 18.7). Am 5. Februar 2014 wurden die Hausdurchsuchungen durchgeführt, anlässlich welcher diverse Unterlagen und Daten sichergestellt wurden (Verfahrensakten, Urk. 18).

- F.** Mit Schreiben vom 9. Mai 2016 ersuchte der Rechtsvertreter der B. AG und A. AG die Staatsanwaltschaft, bei der ESTV anzufragen, ob diese an ihrer Einschätzung vom 23. September 2013 festhalte (Verfahrensakten, Urk. 19.16).

Zur Begründung führte er aus, der ESTV sei wohl damals nicht bekannt gewesen, dass die mittlerweile aufgelöste F. AG und die B. AG mit der E. GmbH & Co KG in den jeweiligen Dienstleistungsverträgen vereinbart hätten, dass die E. GmbH & Co KG für ihre Auftraggeberin die Rechnungsdaten erfasse und die Auftraggeberin ermittle sowie die Original-Belege sammle und an die Auftraggeberin senden solle und für diese Tätigkeit mit einem Honorar im Umfang von 3 % des Fotomodellhonorars (ohne Reisekosten) entschädigt werden solle. Die von der F. AG bzw. der B. AG ausgerichteten Vergütungen seien somit vertragskonform (a.a.O.).

- G.** In ihrer zweiten Stellungnahme vom 22. Juli 2016 zum deutschen Rechtshilfeersuchen, neu unter Einschluss der Eingaben des Rechtsvertreters und der rechtshilfeweise durchgeführten Einvernahmen der für die schweizerischen Gesellschaften tätigen Personen, kam die ESTV zum Schluss, dass ein Abgabebetrug nach schweizerischem Recht zur Zeit nicht gegeben sei und Rechtshilfe somit nicht gewährt werden könne (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 3). Die ESTV empfahl abschliessend, die deutschen Behörden zur Präzisierung des Rechtshilfeersuchens einzuladen, insbesondere darüber Auskunft zu geben, ob und weshalb die Leistungen, der Leistungsaustausch zwischen den schweizerischen und den deutschen Gesellschaften arglistig in einer Weise konstruiert worden sein soll, der auf besondere Machenschaften, das Anwenden von Kniffen, mithin Arglist hinweise (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 3).

Zur Begründung erklärte die ESTV, dass sich Zweifel im Rahmen der Nachvollziehbarkeit der Abgabebetrugsschilderungen ergäben (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 2). Die von der F. AG bzw. B. AG an die E. GmbH & Co KG ausgerichteten Vergütungen seien vertragskonform. Hiermit seien auch keine falschen Gewinn- und Verlustrechnungen sowie falsche Bilanzen erstellt und abgegeben worden. Das Element der Verwendung falscher, gefälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden erscheine daher aufgrund des aktuellen Informationsstandes als nicht offensichtlich nachvollziehbar (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 2).

Die von der F. AG bzw. der B. AG mit der D. GmbH & Co KG bzw. der E. GmbH & Co KG getroffenen Aufgaben- und Einnahmenverteilung könne zum aktuellen Wissensstand überdies eher als Steuereinsparung bzw. Steueroptimierung bezeichnet werden, die sich auf die Ausschöpfung legaler rechtlicher Handlungsspielräume des Gesellschafts- und Steuerrechts stütze. Alleine deshalb könne aber die Handlungsweise noch nicht als glaubhaft arglistig im Sinne des Abgabebetrugs qualifiziert werden (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 2 f.).

Auch bei den ausgerichteten Darlehen handle es sich einstweilen nicht um eine arglistige Konstruktion. Die E. GmbH & Co KG habe einen Liquiditätsengpass gehabt, die Ausrichtung des Darlehens sei bei der gegebenen Finanzierungsstruktur der B. AG daher möglich, die Tilgung sei unter Aufrechterhaltung von Forderungen der E. GmbH & Co KG erfolgt (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 3).

Auch die Frage, wer letztlich wirtschaftlich Berechtigter der F. AG bzw. der B. AG sei, würde die ESTV einstweilen und ohne weiterführende Ausführun-

gen der deutschen Behörden als eher in Bezug auf eine legale Steuereinsparung bzw. Steueroptimierung relevant erachten als in Bezug auf einen möglichen Abgabebetrag (Verfahrensakten, Urk. 16.5 S. 3).

- H. Mit Schreiben vom 6. Oktober 2016 ersuchte die Staatsanwaltschaft die deutschen Behörden um Ergänzung des Rechtshilfeersuchens gemäss den Erwägungen der ESTV in deren Stellungnahme vom 22. Juli 2016 (Verfahrensakten, Urk. 17.1).
- I. Mit Schreiben vom 9. November 2016 reichten die deutschen Behörden das ergänzende Rechtshilfeersuchen ein (Verfahrensakten, Urk. 17.5).
- J. In ihrer dritten Stellungnahme vom 12. Dezember 2016 zum deutschen Rechtshilfeersuchen, neu zusätzlich unter Einschluss des ergänzenden Rechtshilfeersuchens vom 9. November 2016, kommt die ESTV zum Schluss, dass besondere Machenschaften, das Anwenden von Kniffen glaubhaft nachvollzogen werden könnten, ein Abgabebetrag nachvollziehbar sei und Rechtshilfe gewährt werden könne (Verfahrensakten, Urk. 16.10 S. 3).

Die ESTV hält fest, dass die Einvernahme der für die schweizerischen Gesellschaften tätigen Personen die Glaubhaftmachung der Ausführungen der deutschen Behörde nicht widerlegen würden bzw. keine ernstzunehmenden diesbezüglichen Zweifel im Rahmen der Nachvollziehbarkeit der Abgabebetragsschilderungen schüren würden. Die unterdessen wohl aufgrund der Scheidung der Beschuldigten aufgelöste F. AG und die daraufhin eingerichtete B. AG hätten Dienstleistungsverträge mit der E. GmbH & Co KG besessen, die zum Inhalt gehabt hätten, dass die E. GmbH & Co KG bezüglich der Models bspw. Rechnungsdaten erfasse, die Auftraggeberin ermittle, Originalbelege sammle und zunächst an die F. AG und dann an die B. AG sende, was mit 3 % des Fotomodellhonorars entschädigt werde. Die von der F. AG bzw. B. AG an die E. GmbH & Co KG ausgerichteten Vergütungen seien vertragskonform. Hierdurch seien keine falschen Gewinn- und Verlustrechnungen sowie falsche Bilanzen erstellt und den deutschen Steuerbehörden abgegeben worden. Das Element der Verwendung falscher, gefälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden erscheine damit als nicht offensichtlich nachvollziehbar (Verfahrensakten, Urk. 16.10 S. 2).

Auf der anderen Seite – so die ESTV weiter – sei jedoch nachvollziehbar, was die ersuchende Behörde ausführe, nämlich dass im Rahmen eines Drittvergleichs unter unabhängigen Geschäftspartnern die geschilderten Geschäfte nicht ausgeführt würden. Nachvollziehbar und glaubhaft anhand diverser E-Mail-Kontakte bezüglich der Einflussnahme der Beschuldigten auf die Willensbildung innerhalb der Schweizer Gesellschaften führe denn die deutsche Behörde aus, dass eine solche unwirtschaftliche Verteilung des Erlöses aus einem Auftrag nur dadurch möglich geworden sei, dass die Beschuldigte Einfluss auf die eigentlich juristisch unabhängigen Gesellschaften genommen habe. Dass die Gewinnverlagerung bzw. Einflussnahme einem arglistigen Modell, einer Machenschaft entspreche sei nachvollziehbar und glaubhaft (Verfahrensakten, Urk. 16.10 S. 2).

Ob die von der F. AG bzw. B. AG mit der D. GmbH & Co KG bzw. der E. GmbH & Co KG getroffene Aufgaben- und Einnahmenverteilung nur als Steuereinsparung bzw. Steueroptimierung bezeichnet werden könne, die sich auf die Ausschöpfung legaler rechtlicher Handlungsspielräume des Gesellschafts- und Steuerrechts stütze, werde im Rahmen des deutschen Erkenntnisverfahrens zu klären sein. Gleiches gelte für das Vorbringen, die ausgerichteten Darlehen seien nur ausgerichtet worden, da die E. GmbH & Co KG einen Liquiditätsengpass gehabt habe und die Ausrichtung eines Darlehens bei der gegebenen Finanzierungsstruktur der B. AG eher möglich gewesen sei. Aufgrund des derzeitigen Sachstands sei durch die ersuchende deutsche Behörde nachvollziehbar und glaubhaft vorgetragen worden, dass es nur dank Absprachen sich nahestehender Schweizer und deutscher Unternehmungen möglich gewesen sei, eine unter unabhängigen Unternehmungen nicht durchführbare Auftragsabwicklung durchzuführen, die zu wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Gewinnabflüssen aus Deutschland geführt habe (Verfahrensakten, Urk. 16.10 S. 2 f.).

- K.** Anlässlich der Einigungsverhandlung vom 7. Juli 2017 verweigerte der Rechtsvertreter der B. AG und der A. AG seine Zustimmung zur vereinfachten Übermittlung gemäss Art. 80c IRSG (Verfahrensakten, Urk. 20.1; act. 1 S. 6).

- L.** Mit Schreiben vom 15. September 2017 gab der Rechtsvertreter der B. AG seine Zustimmung im Sinne von Art. 80c IRSG zur Herausgabe eines Teils der zu übermittelnden Unterlagen. Im Übrigen hielt er daran fest, dass das im Rechtshilfeersuchen geschilderte Verhalten nicht als Abgabebetrag zu

beurteilen sei (Verfahrensakten, Urk. 20.4). Mit Schreiben vom 24. November 2017 übermittelte die Staatsanwaltschaft den deutschen Behörden die betreffenden Unterlagen (Verfahrensakten, Urk. 23).

- M.** Mit Schlussverfügung vom 5. März 2018 entsprach die Staatsanwaltschaft dem Rechtshilfeersuchen vom 28. Mai 2013 samt Ergänzung vom 9. November 2016 und ordnete die Herausgabe diverser Unterlagen, welcher anlässlich der beantragten Hausdurchsuchungen sichergestellt bzw. in der Folge beschlagnahmt wurden, an die ersuchende Behörde an.
- N.** Dagegen erheben die A. AG (Beschwerdeführerin 1) und die B. AG (Beschwerdeführerin 2) gemeinsam Beschwerde bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts (act. 1). Die Beschwerdeführerin 1 erhebt auch Beschwerde gegen die Herausgabe der die F. AG betreffenden Unterlagen mit der Begründung, sie sei Liquidatorin und Revisionsstelle der F. AG gewesen und die Unterlagen, welche die F. AG betreffen, seien in ihren Räumen sichergestellt worden (act. 1 S. 4). Die Beschwerdeführerinnen beantragen die Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung und die Verweigerung der Rechtshilfe, unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin (act. 1).

Sowohl die Staatsanwaltschaft wie auch das BJ verzichteten mit Schreiben vom 30. April bzw. 1. Mai 2018 auf die Einreichung einer Beschwerdeantwort und beantragten die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, soweit gemäss dem BJ darauf einzutreten sei (act. 7 und 6). Darüber wurden die Beschwerdeführerinnen mit Schreiben vom 3. Mai 2018 in Kenntnis gesetzt (act. 8).

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

Die Beschwerdekammer zieht in Erwägung:

- 1.
- 1.1 Für die Rechtshilfe zwischen der Schweiz und Deutschland sind primär das Europäische Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen (EUeR; SR 0.351.1), das hierzu ergangene zweite Zusatzprotokoll vom 8. November 2001 (ZPII EUeR; SR 0.351.12) sowie der Vertrag

vom 13. November 1969 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Ergänzung des EUeR und die Erleichterung seiner Anwendung (ZV EUeR; SR 0.351.913.61) massgebend. Ausserdem gelangen die Bestimmungen der Art. 48 ff. des Übereinkommens vom 19. Juni 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 (Schengener Durchführungsübereinkommen, SDÜ; Abl. L 239 vom 22. September 2000, S. 19 – 62) zur Anwendung (TPF 2009 111 E. 1.2 S. 113).

- 1.2** Soweit diese Staatsverträge bestimmte Fragen nicht abschliessend regeln, gelangen das IRSG und IRSV zur Anwendung (Art. 1 Abs. 1 lit. b IRSG). Das innerstaatliche Recht gelangt nach dem Günstigkeitsprinzip auch dann zur Anwendung, wenn dieses geringere Anforderungen an die Rechtshilfe stellt (BGE 142 IV 250 E. 3; 140 IV 123 E. 2 S. 126; 137 IV 33 E. 2.2.2 S. 40 f.). Vorbehalten bleibt die Wahrung der Menschenrechte (BGE 135 IV 212 E. 2.3; 123 II 595 E. 7c S. 617; TPF 2008 24 E. 1.1 S. 26).
 - 1.3** Auf Beschwerdeverfahren in internationalen Rechtshilfeangelegenheiten sind zudem die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) anwendbar (Art. 39 Abs. 2 lit. b i.V.m. Art. 37 Abs. 2 lit. a Ziff. 1 StBOG), wenn das IRSG nichts anderes bestimmt (siehe Art. 12 Abs. 1 IRSG).
- 2.**
- 2.1** Die Schlussverfügung der ausführenden kantonalen oder der ausführenden Bundesbehörde unterliegt der Beschwerde an die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts (Art. 80e Abs. 1 IRSG). Die entsprechende Beschwerdefrist beträgt 30 Tage (Art. 80k IRSG).
 - 2.2** Zur Beschwerdeführung ist berechtigt, wer persönlich und direkt von einer Rechtshilfemassnahme betroffen ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (Art. 80h lit. b IRSG; BGE 137 IV 134 E. 5 mit Übersicht über die Rechtsprechung; ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4. Aufl., 2014, S. 520 ff. N. 524 ff.). Als persönlich und direkt betroffen im Sinne der Art. 21 Abs. 3 und Art. 80h lit. b IRSG gelten namentlich der Kontoinhaber bei der Erhebung von Kontoinformationen sowie der Eigentümer oder der Mieter bei Hausdurchsuchungen (Art. 9a lit. a und b IRSV).
 - 2.3** Die Beschwerde wurde fristgerecht erhoben. Die Legitimation der Beschwerdeführerinnen ist insoweit zu bejahen, als sich die Schlussverfügung auf die

Herausgabe von Dokumenten bezieht, welche anlässlich der an ihrem (damaligen) Sitz durchgeführten Hausdurchsuchungen erhoben wurden. Die übrigen Eintretensvoraussetzungen geben zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass, weshalb auf die Beschwerde in diesem Umfange einzutreten ist. Inwiefern darüber hinaus die Beschwerdeführerinnen in ihrer Funktion als Treuhänder und Liquidatoren beschwerdelegitimiert sind und entsprechend auf ihre Beschwerde einzutreten ist, kann mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offen bleiben.

3.

3.1 Die Beschwerdekammer ist nicht an die Begehren der Parteien gebunden (Art. 25 Abs. 6 IRSG). Sie prüft die Rechtshilfenvoraussetzungen zwar grundsätzlich mit freier Kognition, befasst sich jedoch in ständiger Rechtsprechung 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.; Urteil des Bundesgerichts 1A.1/2009 vom 20. März 2009 E. 1.6; TPF 2011 97 E. 5).

3.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss sich die urteilende Instanz sodann nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Es genügt, wenn die Behörde wenigstens kurz die Überlegungen nennt, von denen sie sich leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (Urteil des Bundesgerichts 1C_143/2016 vom 2. Mai 2016 E. 2, m.w.H.).

4.

4.1 Die Beschwerdeführerinnen kritisieren in einem ersten Punkt die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörden und rügen in einem zweiten Punkt, dass die doppelte Strafbarkeit nicht gegeben sei (act. 1 S. 9 ff.).

4.2

4.2.1 Das Ersuchen muss die strafbare Handlung bezeichnen und eine kurze Darstellung des Sachverhalts enthalten (Art. 14 Ziff. 2 EUeR). Art. 28 Abs. 2 und 3 IRSG i.V.m. Art. 10 IRSV stellen entsprechende Anforderungen an das Rechtshilfeersuchen. Diese Angaben müssen der ersuchten Behörde allerdings nur die Prüfung erlauben, ob die doppelte Strafbarkeit gegeben ist (vgl. Art. 5 Ziff. 1 lit. a EUeR; s. nachfolgend E. 4.3), ob die Handlungen, wegen denen um Rechtshilfe ersucht wird, nicht politische oder fiskalische Delikte darstellen (Art. 2 lit. a EUeR; s. nachfolgend E. 4.3) und ob der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gewahrt wird (BGE 129 II 97 E. 3.1 S. 98 f. m.w.H.).

4.2.2 Die Rechtsprechung stellt an die Schilderung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen im Regelfall keine hohen Anforderungen. Von den Behörden des ersuchenden Staates kann nicht verlangt werden, dass sie den Sachverhalt, der Gegenstand des hängigen Strafverfahrens bildet, bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darstellen (s. zum Ganzen BGE 142 IV 250 E. 6.3; 136 IV 4 E. 4.1; 133 IV 76 E. 2.2; TPF 2011 194 E. 2.1 S. 196). Liegt einem Rechtshilfeersuchen jedoch der Verdacht zugrunde, der Beschuldigte habe sich eines Abgabebetrugs im Bereich der direkten Steuern schuldig gemacht, gelten erhöhte Anforderungen bezüglich des geltend zu machenden Tatverdachts (s. dazu nachfolgend im Einzelnen E. 4.3.6).

4.3

4.3.1 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. 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. 586 f. N. 583).

4.3.2 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. 586 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.). 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).

4.3.3 Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht im Einklang mit Art. 2 lit. a EUeR vor, dass Rechtshilfeersuchen 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 Abgabebetrag 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, 2015, Art. 3 IRSG N. 277 f.).

Der Begriff des Abgabebetrag bestimmt sich 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 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 LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage,

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 Nr. 14, S. 376).

4.3.4 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 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).

In diesem Sinne erwog das Bundesgericht in seinem Urteil BGE 111 Ib 242, dass darin zweifellos ein Steuerbetrug im Sinne des schweizerischen Rechtes läge, wenn im konkret beurteilten Fall das schweizerische Unternehmen der deutschen GmbH vereinbarungsgemäss für Fabrikate eines Drittunternehmens wesentlich überhöhte Rechnungen gestellt haben und die Differenz zwischen dem Fakturabetrag und dem wahren Handelswert in der Folge in der einen oder anderen Form an die deutsche Gesellschaft zurückgeflossen sein sollte. Es würde sich dann 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. Demgegenüber sei das Zahlen überhöhter Rechnungen an sich kein Steuerbetrug, sofern sich der Unternehmensgewinn tatsächlich entsprechend reduziere. Umgekehrt qualifizierte das Bundesgericht im Urteil 1A.63/2001 vom 20. Juli 2001 in einem Fall, in welchem die Differenz der Käuferin in verdeckter Form als Provisionen rückvergütet worden sei, das systematische Überfakturieren als Steuerbetrug.

4.3.5 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. Rechtshilfe ist hingegen bei Abgabebetrag 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. auf Rechtsprechung und Literatur). So bejaht die Rechtsprechung das Vorliegen von Abgabebetrag in Fällen, in welchen dem Rechtshilfeersuchen ein relativ komplexer Sachverhalt zu Grunde liegt und es nicht einfach um das bloße Verbergen von Vermögenswerten und daraus fliessenden Erträgen durch Einschalten einer Sitzgesellschaft geht, 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 (s. TPF 2008 128 E. 5.9 m.w.H.).

Konkret wurde im Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 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 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 führte 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). Ebenso kamen im mit Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2016.279 vom

26. Mai 2017 beurteilten Fall Täuschungselemente hinzu, weshalb das Vorliegen von Abgabebetrug bejaht wurde. So habe der Beschuldigte gemäss dem betreffenden Rechtshilfeersuchen nicht nur tatsächlich im ersuchenden Staat realisierte Gewinne den Steuerbehörden nicht angegeben, sondern die realisierten Gewinne zusätzlich über diverse ausländische Gesellschaften weitertransferiert, bis sie am Ende wieder zum Beschuldigten zurückgeflossen seien. Es seien damit ohne erkennbaren wirtschaftlichen Sinn nicht nur eine, sondern gleich mehrere ausländische Gesellschaften in unterschiedlichen Destinationen als Vehikel dazwischen geschaltet worden, wodurch der Geldfluss verschleiert worden sei. Damit habe er neben seiner Nichtdeklaration von Einkommen im Hintergrund komplexe Massnahmen getroffen, um eine Überprüfung durch die Steuerbehörden zu erschweren (E. 6.5).

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 habe, um das Steueramt über seine Vermögens- und Einkommenssituation zu täuschen (TPF 2008 128, E. 5.9). Hier wurde dem Beschuldigten vorgeworfen, Erträge aus dem bei der Bank C. unterhaltenen Portfolio in seinen Steuererklärungen verschwiegen und zur Verschleierung dieses Tatbestandes eine Gesellschaft auf den British Virgin Islands eingeschaltet zu haben. Über die blosser Errichtung einer steuerprivilegierten Gesellschaft hinaus lagen keine weiteren täuschenden Elemente vor, weshalb das Tatbestandsmerkmal der Arglist nicht bejaht werden konnte (vgl. ebenso Entscheid des Bundesstrafgerichts vom 18. Dezember 2012 E. 4.13). Zum gleichen Ergebnis kam das Bundesstrafgericht auch in seinem Entscheid RR.2015.191 vom 14. Oktober 2015. In diesem Fall warf die ersuchende Behörde dem betreffenden Beschuldigten zwar vor, die Geschäfte der schweizerischen Gesellschaft nicht von der Schweiz, sondern von Deutschland aus geführt zu haben, weshalb diesbezüglich eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bestanden habe. Über den Vorwurf hinaus, dass durch Nichtabgabe der entsprechenden Steuererklärung Steuern verkürzt worden seien, nannte sie aber keine konkreten zusätzlichen, für die Steuerbehörde schwer durchschaubaren Elemente, welche das Vorgehen des Beschuldigten als arglistig erscheinen liessen.

4.3.6 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 (s. supra E. 4.2.2). Die schweizerischen Behörden haben sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 125 II 250 E. 5b) grundsätzlich 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 DRENCKHAN/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. 657 N. 645). 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. 657 f. N. 646).

4.4 Dem Rechtshilfeersuchen vom 28. Mai 2013 mit Ergänzung vom 9. November 2016 liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

C. sei Inhaberin und Geschäftsführerin der D. GmbH & Co KG sowie der E. GmbH & Co KG An beiden Gesellschaften sei C. als Kommanditistin zu je 100 Prozent am Kommanditkapital beteiligt. Komplementärin sei bei beiden Gesellschaften bis 25. Mai 2004 die H. GmbH in Liquidation, ab 26. Mai 2014 sei dies die I. GmbH. Am Stammkapital der Komplementärgesellschaften in Höhe von EUR 25'564.50 (hinsichtlich der H. GmbH) bzw. EUR 25'000.-- (hinsichtlich der I. GmbH) sei C. zu je 100 % beteiligt und jeweils als Gesellschafter-Geschäftsführerin zu deren Geschäftsführung und Vertretung berechtigt.

Die D. GmbH & Co KG schliesse mit den Models Agenturverträge für die Vermittlung und Betreuung des jeweiligen Models ab. Für die Vermittlungs- und Betreuungsleistung der D. GmbH & Co KG gegenüber dem jeweiligen Model erhalte die D. GmbH & Co KG 20 % der Modelgage vom jeweiligen Auftraggeber des Models.

Für die Abrechnung und das Inkasso der Forderungen des Modells mit Wohnsitz in Deutschland werde die E. GmbH & Co KG beauftragt, wofür sie vom jeweiligen Modell 25 bis 30 Prozent der Modelgagen erhalte.

Für Modelle mit Wohnsitz ausserhalb Deutschland gebe es auch die Möglichkeit der Abrechnung über die F. AG mit Sitz in Z. bzw. ab dem Jahr 2007 über die B. AG mit Sitz in Y. (bis 2013 mit Sitz in Z.), deren Gründungsaktionärin mit 98 Inhaberaktien im Jahre 2006 die G. AG mit Sitz in Z. gewesen sei. In diesen Fällen hätten die F. AG bzw. die B. AG jeweils 25 bis 30 Prozent der Modelgagen vom jeweiligen Modell erhalten. Die Rechnungsstellung sei jedoch auch bei Abrechnung über die beiden vorerwähnten Schweizer Gesellschaften in München in den Geschäftsräumlichkeiten der E. GmbH & Co KG mit dem jeweiligen Briefkopf der Schweizer Gesellschaft (bis 2007 F. AG, ab 2007 B. AG) mittels einer als Datei gespeicherten Formatvorlage (=Rechnungsvorlage) erfolgt. Die in den Geschäftsräumlichkeiten der E. GmbH & Co KG erstellten Rechnungen würden dann per E-Mail an die vorerwähnten Schweizer Gesellschaften übermittelt. Diese hätten keine Möglichkeit, die übersandten Rechnungen zu ändern. Die per E-Mail übersandten Rechnungen würden in der Schweiz lediglich ausgedruckt und versandt. Der wertschöpfende Teil der Leistungserbringung für das Modell liege damit in der Bundesrepublik Deutschland. Die E. GmbH & Co KG stelle der F. AG bzw. B. AG für die Tätigkeit 3 Prozent der jeweiligen Modelgagen in Rechnung. Die Zahlung sei über die Darlehensverrechnung erfolgt, wobei die beiden vorerwähnten Schweizer Unternehmen der E. GmbH & Co KG jeweils ein Darlehen gewährt hätten und die E. GmbH & Co KG ihre oben erwähnten Leistungen gegenüber den Schweizer Gesellschaft mit diesen Darlehen verrechnet habe.

Zur Veranschaulichung führten die deutschen Behörden folgendes Beispiel an:

Das Fotomodell Z schliesse einen Agenturvertrag mit der D. GmbH & Co KG für die Vermittlung und Betreuung von Z. Für das Inkasso der Forderungen von Z (Einzahlung der Fotomodellhonorare) beauftragt Z die B. AG.

Ein Kunde (z.B. ein Versandhandelsunternehmen) buche bei der D. GmbH & Co KG das Fotomodell Z. Das Fotomodell Z erhalte eine Gage in der Höhe von EUR 1'000.--.

Die E. GmbH & Co KG in Deutschland erstelle die Rechnung für die B. AG an den Kunden:

Gage Fotomodell Z: EUR 1'000.--

Provision für die Vermittlungsleistung für die D. GmbH & Co KG: EUR 200.--

Der Kunde bezahle an die B. AG EUR 1'200.--

Die B. AG bezahle an die D. GmbH & Co KG EUR 200.-- und zusätzlich 10 Prozent der Modelgage, d.h. EUR 100.--, an die jeweilige Mutteragentur des jeweiligen Modells.

Für die erbrachte Leistung gegenüber dem Fotomodell Z behalte die B. AG von der Gage von EUR 1'000.-- 30 Prozent (d.h. EUR 300.--) ein und zahle dem Fotomodell Z die verbleibenden EUR 700.--.

Die E. GmbH & Co KG berechne der B. AG für die Leistungen 3 Prozent der Gage von Z, d.h. EUR 30.--). Die EUR 30.-- werden von der B. AG über Darlehensverrechnung der E. GmbH & Co KG bezahlt.

Als Ausfallrisiko werden 5 Prozent der Modelgage, d.h. EUR 50.--, berücksichtigt.

In der Schweiz blieben im Endergebnis EUR 120.-- (Provision von EUR 200.-- abzüglich EUR 30.-- gemäss Darlehensverrechnung abzüglich EUR 50.-- Ausfallrisiko), während die deutsche E. GmbH & Co KG nur EUR 30.-- erhalte, dies obschon die eigentliche Leistung, nämlich die Rechnungsstellung, bei der E. GmbH & Co KG in Deutschland erbracht werde.

Aus diesem Beispiel folgern die deutschen Behörden, dass bei Unterzeichnung der Inkassovereinbarung mit der F. AG bzw. B. AG die E. GmbH & Co KG nur 3 Prozent der Modelgage anstatt bei direkter Vereinbarung mit dem jeweiligen Model 30 Prozent der Modelgage erhalte. Einen derartigen Verzicht auf Betriebseinnahmen nehme kein deutscher Unternehmer hin, es sei denn, der deutsche Unternehmer sei mit dem ausländischen Unternehmen gesellschaftsrechtlich bzw. tatsächlich derart verbunden, dass ihm im Ergebnis die Vermögensvermehrung des ausländischen Unternehmens wirtschaftlich zustehe bzw. er über diese verfügen könne.

Bei Anwendung eines angemessenen, den jeweiligen erbrachten Leistungen entsprechenden Aufteilungsmaßstabs ergebe sich für die Jahre 2005 bis 2010 bei C. eine höhere Einkommenssteuer wie auch ein höherer Solidaritätszuschlag und für die E. GmbH & Co KG für die Jahre 2005 bis 2010 eine höhere Gewerbesteuer.

Aufgrund den deutschen Behörden vorliegenden Unterlagen bzw. Aussagen von Mitarbeitern von C. könne als erstellt betrachtet werden, dass die wertschöpfenden Tätigkeiten der F. AG bzw. B. AG in Deutschland, nämlich in den Geschäftsräumlichkeiten der E. GmbH & Co KG ausgeführt würden. Weiter könne als erstellt betrachtet werden, dass die F. AG (gemeinsam mit dem Ex-Mann von C.) bzw. die B. AG alleine von C. gehalten würden, wobei der Wechsel von der F. AG zur B. AG eindeutig auf die bevorstehende Scheidung der Beschuldigten zurückzuführen sei. Die Beschuldigte gebe

den Mitarbeitern dieser Unternehmen Anweisungen (z.B. dass Models mit Wohnsitz in der Schweiz nur über die E. GmbH & Co KG abgerechnet werden dürften, dass bei ausländischen Models mehr „gemischt“ werden müsse, d.h. die ausländischen Models würden Inkassovereinbarungen entweder mit der E. GmbH & Co KG oder der B. AG abschliessen). Sie nutze auch Flugmeilen, die über die Buchungen der B. AG gutgeschrieben worden seien. Mitarbeiter der E. GmbH & Co KG bzw. der D. GmbH & Co KG würden sodann Flug- und Reisebuchungen für ausländische Models vornehmen, die mit der F. AG bzw. B. AG Inkassovereinbarungen abgeschlossen hätten, und würden dafür die jeweiligen Kreditkarten der F. AG bzw. B. AG verwenden. Ein Mitarbeiter der E. GmbH & Co KG, J., habe sodann in seinem Büro von K., leitende Mitarbeiterin der F. AG bzw. B. AG, unterzeichnete Blankochecks der B. AG in seinem Gewahrsam, welche er an ausländische Models, die mit B. AG eine Inkassovereinbarung abgeschlossen hätten, vor Ort in München für deren Lebensunterhalt habe ausstellen können. J. sei schliesslich auch für die Bankkonten der F. AG bzw. B. AG bei der Bank L. in München unterschritts- und verfügungsberechtigt. All dies lege den Schluss nahe, dass die Beschuldigte sowohl an der F. AG als auch der B. AG unmittelbar oder zumindest mittelbar beteiligt sei bzw. gewesen sei oder aber dem/den Mehrheitsaktionär/-en in einer Art und Weise nahe stehe, dass sie an der Verlagerung der in Deutschland erwirtschafteten Betriebseinnahmen partizipiere und über diese auch wirtschaftlich verfügen könne.

Die Beschuldigte habe sich eines Firmenkonstrukts bedient, mit dem es ihr möglich gewesen sei, gegenüber den deutschen Finanzbehörden zu verschleiern, dass tatsächlich sie hinter der F. AG bzw. B. AG gestanden habe bzw. stehe. Sie habe ein Lügengebäude errichtet, indem sie die tatsächlichen Verhältnisse, nämlich dass sie selbst als faktische Alleingesellschafterin hinter F. AG bzw. B. AG gestanden sei bzw. stehe, verschleiert habe.

Durch den von der Beschuldigten angewandten Aufteilungsstaffel seien in grossem Umfang Betriebseinnahmen nicht vollständig in den Bilanzen bzw. in den zu erstellenden und einzureichenden Gewinn- und Verlustrechnungen erfasst und dadurch falsche Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen erstellt bzw. abgegeben und dadurch Steuern in unbekannter Höhe hinterzogen worden.

- 4.5** Die Beschwerdeführerinnen bringen in einem ersten Punkt vor, diese Sachverhaltsdarstellung sei insofern lückenhaft, als sie die Aufgaben der Abrechnungsfirma unvollständig darstelle und deren Leistungen auf die Rechnungsstellung an die Kunden reduziere (act. 1 S. 10). Es treffe nicht zu, dass die eigentliche Wertschöpfung in der E. GmbH & Co KG stattgefunden habe. Die

habe – im Falle der Abrechnung über die F. AG bzw. die B. AG – lediglich Unterstützung bei der Fakturierung geleistet. Dafür sei sie mit 3 % der Modellgagete entschädigt worden (act. 1 S. 11). Unzutreffend sei auch die Behauptung der ersuchenden Behörde, die Bilanzen bzw. die Gewinn- und Verlustrechnungen durch die E. GmbH & Co KG seien falsch gewesen. Diese habe nämlich die von ihr vereinnahmten Vergütungen korrekt verbucht. Die Buchhaltung stimme mit den tatsächlichen Verhältnissen überein, sie sei also ordnungsgemäss (act. 1 S. 13). Die Behauptung der ersuchenden Behörde treffe nicht zu, wonach die Verrechnungspreise unangemessen gewesen sein sollen (act. 1 S. 14).

In einem zweiten Punkt machen sie geltend, der Tatbestand des Abgabebetrugs sei nicht erfüllt. Die Abrechnung der Leistungen über die F. AG bzw. die B. AG stelle eine zulässige Steuerplanung dar. Die Zwischenschaltung dieser in der Schweiz domizilierten Gesellschaften gehe nicht über die Ausschöpfung legaler Instrumente des Gesellschafts- und Fiskalrechts hinaus und sei daher weder eine Steuerumgehung noch deliktisch. Schon gar nicht erfülle das gewählte Vorgehen die Voraussetzungen des Abgabebetruges (act. 1 S. 12).

- 4.6** Die Sachdarstellung der ersuchenden Behörde, wonach die F. AG bzw. B. AG wirtschaftlich C., welche intern bei der E. GmbH & Co KG ihre Position bei der F. AG bzw. B. AG verberge (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Ordner 1/1, Urk. 17/5 S. 21), zuzuordnen sei und diese auch bei diesen Gesellschaften weisungsberechtigt gewesen bzw. sei, kann aufgrund der Erhebungen in der Schweiz, namentlich der Zeugenaussagen von M. und N., als glaubhaft gemacht gelten (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Ordner 1/1, Urk. 13/1 S. 5, act. 13/2 S. 4, 6, 9). Ebenso kann gestützt auf die vorgenannten Zeugenaussagen im vorliegenden Verfahren angenommen werden, dass die wirtschaftliche Berechtigung von C. an der F. AG bzw. B. AG durch eine Offshore Gesellschaft verschleiert wird, welche durch eine Anwaltskanzlei in Luxemburg betreut wird (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Ordner 1/1, Urk. 13/1 S. 5, act. 13/2 S. 4, 6, 9). Den weiteren Zeugenaussagen zufolge werden die Dividenden der F. AG bzw. B. AG schliesslich an die luxemburgische Anwaltskanzlei ausbezahlt (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Ordner 1/1, Urk. 13/4 S. 14, act. 13/1 S. 8).

Ein solches Vorgehen stellt eine klare Steuerhinterziehung mittels eines undurchsichtigen, verschleiernenden Konstrukts zu Lasten des deutschen Fiskus dar. Hinzu kommt, dass die Schweizer Gesellschaft vorliegend verzinsliche Darlehen an die E. GmbH & Co KG gewährt (Verfahrensakten Staatsanwaltschaft, Ordner 1/1, Urk. 13/3/1-3). Aufgrund der Verzinsung des Darlehens

innerhalb des Konstrukts wird eine Gewinnverschiebung erreicht. Bei dieser Sachlage kann offen bleiben, ob von einer Verlagerung des Ertrags aus der Inkassotätigkeit von der deutschen an die Schweizer Gesellschaft auszugehen ist, wie dies im Rechtshilfeersuchen geltend gemacht wird. Die Rüge betreffend die Sachverhaltsdarstellung erweist sich folglich nicht als ausschlaggebend, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Wie vorstehend ausgeführt, bediente sich die Beschuldigte zur Steuerhinterziehung mehrerer grenzüberschreitenden Vertrags- und Gesellschaftskonstrukten, welche als undurchschaubar und täuschend zu beurteilen sind. Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerinnen ist vorliegend nicht nur von einer Zwischenschaltung einer in der Schweiz domizilierten Gesellschaft auszugehen. Vielmehr kann der Beschuldigten gestützt auf das oben dargestellte Vorgehen arglistiges Handeln im Sinne von Machenschaften vorgeworfen werden und das Vorliegen von Abgabebetrag ist zu bejahen. Auch die Rüge betreffend die doppelte Strafbarkeit erweist sich demnach als unbegründet.

5. Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde gegen die Schlussverfügung in allen Punkten als unbegründet. Insgesamt ist die vorliegende Beschwerde daher abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Gerichtsgebühr ist vorliegend auf Fr. 5'000.-- festzusetzen, unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe (vgl. Art. 63 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 73 StBOG sowie Art. 5 und 8 Abs. 3 lit. a des Reglements des Bundesstrafgerichts vom 31. August 2010 über die Kosten, Gebühren und Entschädigungen in Bundesstrafverfahren [BStKR; SR 173.713.162]).

Demnach erkennt die Beschwerdekammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführerinnen auferlegt, unter Anrechnung des in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses.

Bellinzona, 20. August 2018

Im Namen der Beschwerdekammer
des Bundesstrafgerichts

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung an

- Rechtsanwalt Daniel Holenstein
- Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich
- 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).