

Bundesstrafgericht
Tribunal pénal fédéral
Tribunale penale federale
Tribunal penal federal



Geschäftsnummer: RR.2020.205

Entscheid vom 15. März 2021

Beschwerdekammer

Besetzung

Bundesstrafrichter
Roy Garré, Vorsitz,
Cornelia Cova und Stephan Blättler,
Gerichtsschreiberin Santina Pizzonia

Parteien

A. LIMITED, vertreten durch Rechtsanwälte Oliver
Kunz und David Cuendet,

Beschwerdeführerin

gegen

BUNDESANWALTSCHAFT,

Beschwerdegegnerin

Gegenstand

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen an Israel

Herausgabe von Beweismitteln (Art. 74 IRSG)

Sachverhalt:

- A.** Die israelischen Behörden führen ein Strafverfahren gegen die Brüder B. und C. wegen Steuerdelikten.
- B.** In diesem Zusammenhang reichten die israelischen Behörden (Ministry of Justice, Office of the State Attorney, Department of International Affairs, State of Israel) mit Schreiben vom 21. Oktober 2018 ein Ersuchen um internationale Rechtshilfe in Strafsachen beim Bundesamt für Justiz (nachfolgend «BJ») ein. Sie ersuchten darin namentlich um Herausgabe von Bankunterlagen betreffend schweizerische Konten der A. Ltd. mit Sitz auf den Britischen Jungferninseln, der D. Ltd. mit Sitz auf der Isle of Man sowie von B. und C. (RH.18.0277 01.000-0046 ff.).
- C.** Das BJ übertrug mit Schreiben vom 30. Oktober 2018 das israelische Rechtshilfeersuchen gestützt auf Art. 17 Abs. 4 sowie Art. 79 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG; SR 351.1) der Bundesanwaltschaft (nachfolgend «BA») zum Vollzug (RH.18.0277 02.000-0001 ff.).
- D.** Die BA trat mit Eintretensverfügung vom 9. November 2018 auf das israelische Rechtshilfeersuchen ein (RH.18.0277 04.000-0001 ff.).
- E.** Mit Verfügungen vom 21. November 2018 und 7. Februar 2019 ordnete die BA den Beizug von bereits im schweizerischen Strafverfahren SV.17.1069 gegen Unbekannt wegen Verdachts auf Geldwäscherei i.S.v. Art. 305^{bis} StGB edierten Bankunterlagen (s. act. 1.2 S. 2). Diese betreffen die auf die A. Ltd. lautenden Konten Nr. 1 und Nr. 2 bei der Bank E., Nr. 3 bei der Bank F., Nr. 4 und Nr. 5 bei der Bank G.
- F.** Mit Schreiben vom 8. Februar 2019 übermittelte die BA den Rechtsvertretern der A. Ltd. diejenigen Akten, welche aus Sicht der BA die A. Ltd. betreffen: das Rechtshilfeersuchen unter Schwärzung derjenigen Ziffern, welche die A. Ltd. nicht betreffen würden, die Eintretensverfügung und die A. Ltd. betreffenden Bankunterlagen. Im selben Schreiben fragte die BA die A. Ltd. an, ob sie der vereinfachten Ausführung des Rechtshilfeersuchens im Sinne von Art. 80c IRSG zustimme und lud sie ein, allfällige Einwände gegen eine

Übermittlung der Unterlagen an die ersuchende Behörde geltend zu machen (RH.18.0277 14.006-0001 ff.).

- G.** Mit Schreiben vom 27. Februar 2019 erklärte die A. Ltd. durch ihre Rechtsvertreter, der vereinfachten Ausführung der Rechtshilfe nicht zuzustimmen, und verlangte «umfassende Akteneinsicht», namentlich die Zustellung des ersten Rechtshilfeersuchens vom 27. Mai 2018, die Korrespondenz zwischen der BA mit den israelischen Behörden und das zweite Rechtshilfeersuchen in ungeschwärzter Form (RH.18.02277 14.006-0009 ff.). Mit Schreiben vom 21. März 2019 erneuerte die A. Ltd. ihr Ersuchen um umfassende Akteneinsicht (RH.18.0277 14.006-0013 f.), welches sie mit Schreiben vom 9. April 2019 wiederholte (RH.18.0277 14.006-0018 f.).
- H.** Die BA wies mit Verfügung vom 16. April 2019 den Antrag auf umfassende Akteneinsicht ab und setzte der A. Ltd. nochmals Frist zur Stellungnahme zum Rechtshilfeersuchen (RH.18.0277 14.006-0022 ff.).
- I.** Mit Schreiben vom 10. Mai 2019 reichte die A. Ltd. ihre Stellungnahme ein (RH.18.0277 14.006-0029 ff.).
- J.** Mit Schreiben vom 10. Juli 2019 übermittelte die BA der A. Ltd. im Rahmen deren Akteneinsichtsrechts eine Kopie der Schreiben der BA an die israelischen Behörden vom 17. April 2019 sowie vom 9. Juli 2019 zur Kenntnisnahme zu (RH.18.0277 14.006-0114 f.).
- K.** Mit Schreiben vom 25. November 2019 ersuchte die BA die israelischen Behörden um ergänzende Informationen. Das Antwortschreiben der israelischen Behörde vom 5. Januar 2020 ging am 13. Februar 2020 bei der BA ein, welche beide Schreiben am Folgetag der A. Ltd. zur Kenntnis und freigestellten Stellungnahme zustellte (RH.18.0277 14.006-0117).
- L.** Mit Schreiben vom 2. März 2020 ersuchte die A. Ltd. die BA nochmals um vollständige Akteneinsicht und Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme nach Erhalt der vollständigen Akten (RH.18.0277 14.006-0119 ff.).

- M.** Mit Verfügung vom 10. März 2020 wies die BA unter Verweis auf ihre Verfügung vom 16. April 2019 das Akteneinsichtsgesuch der A. Ltd. ab, ebenso das Gesuch um Edition von Dokumenten durch die BA bei den israelischen Behörden (RH.18.0277 14.006-0122 ff.).
- N.** Die A. Ltd. reichte mit Schreiben vom 6. April 2020 ihre Stellungnahme ein (RH.18.0277 14.006-0138 ff.).
- O.** Mit Schlussverfügung vom 28. Juli 2020 entsprach die BA dem israelischen Rechtshilfeersuchen vom 21. Oktober 2018. Sie ordnete die Herausgabe an die ersuchende Behörde der im schweizerischen Strafverfahren edierten Bankunterlagen betreffend die auf die A. Ltd. lautende Konten Nr. 1 und Nr. 2 bei der Bank E., Nr. 3 bei der Bank F., Nr. 4 und Nr. 5 bei der Bank G. an (act. 1.2).
- P.** Dagegen lässt die A. Ltd. (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 31. August 2020 Beschwerde bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts erheben (act. 1). Sie beantragt zur Hauptsache die Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung und die Abweisung des Rechtshilfeersuchens. Eventualiter sei die Sache an die BA zurückzuweisen unter der Auflage, dass die A. Ltd. die vollständige und uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren und über das Rechtshilfeersuchen neu zu entscheiden sei, wobei – wenn überhaupt – allein unter Herausgabe der im Antrag genannten Bankinformationen und -unterlagen. Subeventualiter sei Disp. Ziff. 3 der Schlussverfügung (Vorbehalt des Spezialitätsprinzips) antragsgemäss zu ändern, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu lasten der Bundesanwaltschaft (act. 1 S. 2 ff.). Auf entsprechende Aufforderung hin reichte die A. Ltd. mit Schreiben vom 9. September 2020 diverse Dokumente nach (act. 5, 5.1-5.3).

Das BJ beantragt mit Schreiben vom 21. September 2020 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 7). Die BA beantragt in ihrer Beschwerdeantwort vom 13. Oktober 2020, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei (act. 11). Beide Eingaben wurden allen Parteien mit Schreiben vom 16. Oktober 2020 zur Kenntnis gebracht (act. 12).

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2020 reichte die Beschwerdeführerin ihre Replik ein (act. 13). Darin ergänzte sie ihren subeventualiter gestellten Antrag dahingehend, dass der ersuchende Staat sicherzustellen habe, dass die

erhaltenen Beweismittel und Auskünfte, insbesondere Informationen betreffend natürliche oder juristische Personen, die in den Bankunterlagen erscheinen, aber an dem vorliegenden Rechtshilfeverfahren zugrundeliegenden Verfahren in Israel nicht beteiligt sind, nicht an die Öffentlichkeit gelangten. Die Zustimmung sei beim Bundesamt einzuholen (act. 13 S. 2 f.). Mit Schreiben vom 2. November 2020 wurde die Gegenseite über diese Eingabe samt Beilagen orientiert (act. 14).

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

Die Beschwerdekammer zieht in Erwägung:

- 1.**
- 1.1** Für die Rechtshilfe zwischen Israel und der Schweiz sind in erster Linie massgebend das Europäische Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen (EUeR; SR 0.351.1) sowie das zu diesem Übereinkommen am 8. November 2001 ergangene zweite Zusatzprotokoll (2. ZP; SR 0.351.12; ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 5. Aufl. 2019, N. 18–21).
- 1.2** Soweit die geltenden Staatsverträge bestimmte Fragen weder ausdrücklich noch stillschweigend regeln, bzw. das schweizerische Landesrecht geringere Anforderungen an die Rechtshilfe stellt (sog. Günstigkeitsprinzip; BGE 142 IV 250 E. 3; 140 IV 123 E. 2 S. 126; 137 IV 33 E. 2.2.2 S. 40 f.; ZIMMERMANN, a.a.O., N. 229), ist das Rechtshilfegesetz und die dazugehörige Verordnung vom 24. Februar 1982 (IRSV; SR 351.11) anwendbar (Art. 1 Abs. 1 IRSG; BGE 136 IV 82 E. 3.1; 130 II 337 E. 1). Vorbehalten bleibt die Wahrung der Menschenrechte (BGE 135 IV 212 E. 2.3; 123 II 595 E. 7c S. 617; TPF 2016 65 E. 1.2; ZIMMERMANN, a.a.O., N. 211 ff., 223 ff., 681 ff.).
- 1.3** Auf Beschwerdeverfahren in internationalen Rechtshilfeangelegenheiten sind darüber hinaus die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) anwendbar (Art. 37 Abs. 2 lit. a i.V.m. Art. 39 Abs. 2 lit. b des Bundesgesetzes vom 19. März 2010 über die Organisation der Strafbehörden des Bundes [Strafbehördenorganisationsgesetz, StBOG; SR 173.71]; BGE 139 II 404 E. 6/8.2; Urteil des Bundesgerichts

1C_763/2013 vom 27. September 2013, E. 2.2; ZIMMERMANN, a.a.O., N. 273).

2.

2.1 Die Verfügung der ausführenden Bundesbehörde, mit der das Rechtshilfeverfahren abgeschlossen wird, unterliegt zusammen mit den vorangehenden Zwischenverfügungen der Beschwerde an die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts (Art. 80e Abs. 1 IRSG). Die entsprechende Beschwerdefrist beträgt 30 Tage (Art. 80k IRSG). 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). Als persönlich und direkt betroffen im Sinne des Art. 80h lit. b IRSG gelten namentlich der Kontoinhaber bei der Erhebung von Kontoinformationen (Art. 9a lit. a IRSV). Wurden aufgrund eines schweizerischen Strafverfahrens Kontounterlagen ediert, hat das Bundesgericht den Kontoinhaber in Bezug auf die rechtshilfweise Herausgabe dieser Unterlagen als beschwerdelegitimiert erachtet (vgl. beispielsweise Urteil des Bundesgerichts 1A.3/2004 vom 3. Mai 2004 E. 2.2).

2.2 Die A. Ltd. ist Inhaberin der von der angefochtenen Rechtshilfemassnahme betroffenen Konten, wobei die betreffenden Kontounterlagen aus dem schweizerischen Strafverfahren beigezogen wurden. Die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin ist zu bejahen. Soweit sich die Beschwerde gegen die Schlussverfügung und die im betreffenden Rechtshilfeverfahren vorangehenden Zwischenverfügungen richtet (s. dazu E. 4.3.2), ist sie fristgerecht erhoben worden, weshalb darauf einzutreten ist.

3.

3.1 Die Beschwerdekammer ist nicht an die Begehren der Parteien gebunden (Art. 25 Abs. 6 IRSG). Sie prüft die bei ihr erhobenen Rügen grundsätzlich mit freier Kognition. Sie ist aber nicht verpflichtet, nach weiteren der Gewährung der Rechtshilfe allenfalls entgegenstehenden Gründen zu forschen, die aus der Beschwerde nicht hervorgehen (BGE 132 II 81 E. 1.4; 130 II 337 E. 1.4; Urteil des Bundesgerichts 1A.1/2009 vom 20. März 2009 E. 1.6; TPF 2011 97 E. 5).

3.2 Ebenso wenig muss sich die urteilende Instanz mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen. Sie kann sich auf die für ihren Entscheid wesentlichen Punkte beschränken, und es genügt, wenn die Behörde wenigstens kurz die Überlegungen nennt, von denen sie sich leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 141 IV 249 E. 1.3.1; 139 IV 179 E. 2.2;

Urteil des Bundesgerichts 1A.59/2004 vom 16. Juli 2004 E. 5.2, mit weiteren Hinweisen).

4.

- 4.1** Die Beschwerdeführerin rügt zunächst die mehrfache Verletzung ihres rechtlichen Gehörs durch die Beschwerdegegnerin.

Sie bringt vor, ihr sei die Akteneinsicht in das erste (zurückgezogene) israelische Rechtshilfeersuchen vom 27. Mai 2018, die Korrespondenz zwischen der Bundesanwaltschaft und den israelischen Behörden, das zweite israelische Rechtshilfeersuchen in ungeschwärzter Form, das schweizerische Rechtshilfeersuchen an die israelischen Behörden samt den entsprechenden Antworten, allfällige von den israelischen Behörden mitgeschickten Dokumente, in allfällige von der Bundesanwaltschaft beigezogenen Akten und weitere ihr unbekannte Dokumente verweigert worden (act. 1 S. 10 ff.).

4.2

- 4.2.1** Im Bereich der internationalen Rechtshilfe wird der in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör in Art. 80b IRSG und ergänzend in Art. 26 ff. VwVG (durch Verweis in Art. 12 Abs. 1 IRSG) konkretisiert (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1A.57/2007 vom 24. September 2007 E. 2.1; TPF 2010 142 E. 2.1; 2008 91 E. 3.2), welche sowohl in Verfahren vor den Bundesbehörden als auch vor kantonalen Behörden zur Anwendung gelangen (vgl. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2016.60 vom 10. August 2016 E. 4.2.1 m.w.H.). Die Berechtigten können, soweit dies für die Wahrung ihrer Interessen notwendig ist, Einsicht in die Akten nehmen (Art. 80b Abs. 1 IRSG). Aus Inhalt und Funktion des Akteneinsichtsrechts als Teil des Gehörsanspruchs folgt nach der Rechtsprechung, dass grundsätzlich sämtliche beweiserheblichen Akten den Beteiligten gezeigt werden müssen, sofern in der sie unmittelbar betreffenden Verfügung darauf abgestellt wird. Denn die betroffene Partei kann sich nur dann wirksam zur Sache äussern und geeignete Beweise führen oder bezeichnen, wenn ihr die Möglichkeit eingeräumt wird, die Unterlagen einzusehen, auf welche sich die Behörde bei ihrer Verfügung gestützt hat (BGE 132 V 387 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 8C_631/2014 vom 16. Dezember 2014 E. 4.2.1.1).

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 (s. Urteil des Bundesgerichts 1A.24/2004 vom 11. August 2004 E. 1.5). 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).

4.2.2 Das Recht auf Akteneinsicht ist wie das Recht, angehört zu werden, formeller Natur, weshalb dessen Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung führt. Vorbehalten bleiben praxisgemäss Fälle, in denen die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, Akteneinsicht und die Möglichkeit erhält, sich vor einer Instanz zu äussern, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft (BGE 115 V 297 E. 2h S. 305 m.H.). Die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts entscheidet bei Beschwerden in Rechtshilfeangelegenheiten mit umfassender Kognition (TPF 2007 57 E. 3.2; Entscheide des Bundesstrafgerichts RR.2007.165 vom 14. Februar 2008 E. 4.2; RR.2007.143 vom 3. Dezember 2007 E. 2.1).

4.3

4.3.1 Soweit die Beschwerdeführerin unter Berufung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Strafsachen darauf besteht, ihr seien «sämtliche Akten offenzulegen, welche einen Bezug zur Sache haben können», verkennt sie den vorstehend erläuterten Umfang des Akteneinsichtsrechts im Rechtshilfeverfahren. Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend festhält (act. 10 S. 3), gelten entgegen seiner Annahme (act. 1 S. 12 ff.) für die Akteneinsicht im Rechtshilfeverfahren andere Kriterien als im Strafverfahren (s.o.; zum Akteneinsichtsrecht im Strafverfahren s. Urteil des Bundesgerichts 6B_403/2018 vom 14. Januar 2019 E. 2.3.1). Die Akteneinsicht im Rechtshilfeverfahren ist sowohl hinsichtlich des Umfangs als auch in personeller Hinsicht eingeschränkt (vgl. HEIMGARTNER/NIGGLI, Basler Kommentar, 2015, Art. 80b IRSG N. 7 f.). Im Einzelnen ist Folgendes zu ergänzen.

4.3.2 Was die beantragte Einsicht in das erste Rechtshilfeersuchen vom 27. Mai 2018 anbelangt, ist der Beschwerdeführerin mit der Beschwerdegegnerin (act. 11 S. 4) entgegenzuhalten, dass dieses zurückgezogen und das betreffende Rechtshilfeverfahren entsprechend abgeschlossen wurde. Dieses Rechtshilfeersuchen wurde nicht beigezogen und bildet daher nicht Bestandteil des vorliegenden Rechtshilfeverfahrens, welches sich vielmehr auf das zweite Rechtshilfeersuchen vom 21. Oktober 2018 stützt. Das zurückgezogene Rechtshilfeersuchen befindet sich folgerichtig zu Recht nicht in den vorliegenden Rechtshilfeakten, weshalb eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts gemäss Art. 80b IRSG grundsätzlich entfällt und sich die Rüge diesbezüglich als unbegründet erweist.

Wird Einsicht in ein bereits abgeschlossenes Rechtshilfeverfahren verlangt, kommen zwar diverse Anspruchsgrundlagen für die Akteneinsicht in Frage (vgl. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2017.258 vom 15. Dezember 2017 E. 1.2 ff.). Die vorliegende Verweigerung der Einsicht in das bereits abgeschlossene Rechtshilfeverfahren ist allerdings nicht im Rahmen der Beschwerde gegen die Schlussverfügung betreffend das zweite Rechtshilfeersuchen zu prüfen. So handelt es sich bei der angefochtenen Anordnung nicht um eine Zwischenverfügung im Rahmen des noch hängigen Rechtshilfeverfahrens, sondern um eine eigenständige Verfügung nach Abschluss des ersten Rechtshilfeverfahrens. Diese Verfügungen datieren vom 16. April 2019 und 10. März 2020. Die Beschwerde vom 31. August 2020 wurde daher nicht innert Frist angehoben, weshalb diesbezüglich auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.

Die Beschwerdeführerin geht sodann davon aus, dass es zwischen der Beschwerdegegnerin und der ersuchenden Behörde Kontakte gegeben habe, welche letztlich zu Änderungen des vorliegend zu beurteilenden Rechtshilfeersuchens und zum Rückzug des vorher gestellten Rechtshilfeersuchens geführt hätten (act. 1 S. 13 f.). Da das zweite Rechtshilfeverfahren erst mit dem zweiten Rechtshilfeersuchen eingeleitet wurde, fallen die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kontakte vor Einreichung des zweiten Rechtshilfeersuchens in das erste Rechtshilfeverfahren. Die betreffenden Akten wurden für das zweite Rechtshilfeersuchen vorliegend nicht beigezogen. Die gerügte Verletzung von Art. 80b IRSG erweist sich dementsprechend auch hier als unbegründet. Für die beantragte Einsicht in dieses Verfahren gilt das oben Ausgeführte, weshalb diesbezüglich auf die Beschwerde ebenfalls nicht einzutreten ist. Die Frage, ob es sich dabei um verwaltungsinterne Dokumente handelt, braucht bei dieser Sachlage nicht weiter untersucht zu werden.

- 4.3.3** Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin schutzwürdiges Vertrauen in die unrichtige Rechtsmittelbelehrung in den angefochtenen Verfügungen vom 16. April 2019 und 10. März 2020 geltend machen wollte, bleibt Folgendes zu ergänzen: Nach dem Prinzip von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) dürfen den Parteien aus einer unrichtigen Rechtsmittelbelehrung grundsätzlich keine Nachteile entstehen. Diesen Vertrauensschutz kann eine Prozesspartei aber nur dann beanspruchen, wenn sie sich auf die fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung verlassen durfte. Dies trifft nicht zu, wenn eine Partei die Unrichtigkeit erkannt hat oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte erkennen können. Allerdings wiegt nur eine grobe prozessuale Unsorgfalt eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung auf (BGE 135 III 374 E. 1.2.2.1 S. 376). Ob eine gravierende Unsorgfalt gegeben ist, beurteilt sich

nach den konkreten Umständen und nach den Rechtskenntnissen der Partei. Bei anwaltlicher Vertretung ist praxisgemäss ein strengerer Massstab anzulegen. Hier ist jedenfalls zu erwarten, dass die Verfahrensbestimmungen konsultiert werden, welche der Rechtsmittelbelehrung zugrundeliegen. Nicht verlangt wird, neben den Gesetzestexten auch noch die einschlägige Rechtsprechung oder Literatur nachzuschlagen (BGE 138 I 49 E. 8.3.2 S. 53). In der Regel ist nicht von einer groben Unsorgfalt auszugehen, wenn die unzutreffende Rechtsmittelbelehrung nicht auf einem Versehen beruht, sondern auf eine nicht von vornherein unhaltbaren Würdigung der Rechtslage verbunden mit der behördlichen Überzeugung, die Belehrung entspreche der gesetzlichen Ordnung, zurückzuführen ist. Ergibt sich demgegenüber die Fehlerhaftigkeit schon aus dem Wortlaut des Gesetzes, so wird die grobe Sorgfaltswidrigkeit des Anwaltes in der Regel zu bejahen sein (Urteil des Bundesgerichts 8C_122/2013 vom 7. Mai 2013 E. 4.1 mit Hinweisen). Vorliegend kann mit Blick auf die nachstehenden Erwägungen offen bleiben, ob von einer groben Unsorgfalt seitens der Rechtsvertretung auszugehen ist. Die Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 2 BV hat erkannt, dass der Anspruch auf Akteneinsicht auch ausserhalb eines hängigen Verfahrens geltend gemacht werden kann. Eine umfassende Wahrung der Rechte könne es gebieten, dass der Betroffene oder ein Dritter Akten eines abgeschlossenen Verfahrens einsehe. Allerdings ist dieser Anspruch davon abhängig, dass der Rechtsuchende ein *besonderes schutzwürdiges Interesse* glaubhaft machen kann. Dieses kann sich aus der Betroffenheit in einem spezifischen Freiheitsrecht wie etwa der persönlichen Freiheit oder aus einer sonstigen besonderen Sachnähe ergeben (s. zum Ganzen BGE 129 I 249 E. 3 S. 253 f., mit weiteren Hinweisen). Im Rahmen des ersten Rechtshilfverfahrens wurden gerade keine Rechtshilfemassnahmen gegen die Beschwerdeführerin angeordnet. Der Umstand allein, dass im zweiten Rechtshilfverfahren Rechtshilfemassnahmen gegen sie angeordnet wurden, ergibt noch keine besondere Sachnähe, welche ein besonderes schutzwürdiges Interesse zu begründen vermöchte. Wie nachstehend zu erläutern sein wird, bestehen auch keine Anhaltspunkte, welche den von der Beschwerdeführerin gegenüber der Beschwerdegegnerin erhobenen Vorwurf der «Mauschelei und Voreingenommenheit» im Rechtshilfverfahren begründen und eine Akteneinsicht «zwecks Überprüfung» rechtfertigen. Das gemäss der Rechtsprechung geforderte besonders schützenswerte Interesse an der Akteneinsicht in das abgeschlossene erste Rechtshilfverfahren wurde vorliegend nicht glaubhaft gemacht und die Beschwerde gegen die Verfügungen vom 16. April 2019 und 10. März 2020 wäre daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten wäre.

- 4.3.4** Sollte sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt stellen, die Akten des ersten Rechtshilfverfahrens hätten beigezogen werden müssen, ist Folgendes zu erwägen: Die Beschwerdeführerin begründet die Notwendigkeit der

Akteneinsicht und damit eingeschlossen des Aktenbeizugs damit, dass sie die Rechtmässigkeit der Kontakte der Beschwerdegegnerin mit den israelischen Behörden bestreitet, was mittels Akteneinsicht zu überprüfen sei. Es sei nicht auszuschliessen, «dass (geheime) Treffen zwischen Behördenvertretern der beiden Staaten stattgefunden haben, nicht zuletzt, weil die Bundesanwaltschaft derartige “informellen” Treffen standardmässig durchzuführen scheint - nota bene ohne diese zu protokollieren». Ohne Akteneinsicht bleibe der Verdacht bestehen, dass es zwischen den schweizerischen und den israelischen Behörden Absprachen in Bezug auf die Umformulierung des ersten bzw. der Formulierung des zweiten Rechtshilfeersuchens gegeben habe, welche überdecken sollen, dass es eigentlich an einem rechtshilfefähigen Tatverdacht fehle (act. 1 S. 14 ff., S. 20 ff.).

Es ist der ersuchenden Behörde vorbehalten, ob sie ein ungenügendes Ersuchen zurückzieht und in der Folge ein neues Rechtshilfeersuchen mit den erforderlichen Informationen einreicht oder ob sie zu einem unvollständigen Ersuchen die notwendigen Ergänzungen übermittelt. Ausgehend vom zweiten Rechtshilfeersuchen allein, welches vorliegend gerade nicht als Ergänzung des ersten Rechtshilfeersuchens zu verstehen ist und die beantragten Rechtshilfemassnahmen eigenständig begründet, besteht kein Grund für den Beizug der Akten des ersten Rechtshilfeverfahrens. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, welche den von der Beschwerdeführerin gegenüber der Beschwerdegegnerin erhobenen Vorwurf der «Mauschelei und Voreingenommenheit» im Rechtshilfeverfahren begründen und einen Aktenbeizug – wie von ihr argumentiert – «zwecks Überprüfung» rechtfertigen. Erhebt die Beschwerdeführerin den Vorwurf, die Beschwerdegegnerin hätte zusammen mit der ersuchenden Behörde einen rechtshilfefähigen Sachverhaltsvorwurf «konstruiert», verdächtigt sie damit die BA bzw. deren Vertreter des Amtsmisbrauchs, wofür sie aber keinen einzigen konkreten Umstand nennen kann. Weiterungen im Zusammenhang mit einer allfälligen Überweisung der von der Beschwerdeführerin gegen die ausführende Behörde erhobene Vorwürfe an die Aufsichtsbehörde oder zuständige Strafbehörde erübrigen sich. Der Beschwerdeführerin bleibt es unbenommen, selbständig an die genannten Stellen zu gelangen.

Will die Beschwerdeführerin mit ihren Vorbringen die Zulässigkeit der Ergänzung von Rechtshilfeersuchen per se in Frage stellen, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten. Die Vertragsparteien des EUeR, darunter die Schweiz, haben sich verpflichtet, gemäss den Bestimmungen des Übereinkommens einander soweit wie möglich Rechtshilfe zu leisten (Art. 1 Ziff. 1 EUeR). Sind ergänzende Informationen zum Rechtshilfeersuchen notwendig, holt das Bundesamt für Justiz diese auf Antrag der ausführenden Behörde beim ersuchenden Staat ein (Art. 28 Abs. 6, Art. 80o IRSG), soweit staatsvertraglich

nicht der unmittelbare Verkehr zwischen den Behörden vereinbart wurde (vgl. Art. 15 EUeR). Insbesondere im Hinblick darauf, dass jede Verweigerung von Rechtshilfe nach EUeR zu begründen ist (Art. 19 EUeR), wird die Beschwerdegegnerin bereits aus Eigeninteresse die betreffende Kommunikation mit der ersuchenden Behörde dokumentieren. Inwiefern die gesetzlich vorgesehene und hier zusätzlich staatsvertraglich vereinbarte Zusammenarbeit der schweizerischen Behörden mit den ersuchenden Behörden im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen mit den aus Sicht der Beschwerdeführerin Misstrauen begründenden geheimen, nicht protokollierten Treffen von Mitgliedern der Bundesanwaltschaft mit der Privatklägerin FIFA im betreffenden Strafverfahren vergleichbar sein soll, legt die Beschwerdeführerin nicht dar und ist auch nicht ersichtlich. Die Beschwerdegegnerin erklärte, es sei weder zu „geheimen Treffen“ zwischen ihr und der ersuchenden Behörde noch zu einer Teilnahme von israelischen Ermittlern beim Vollzug der die Beschwerdeführerin betreffenden Rechtshilfehandlungen gekommen (act. 11 S. 5). Im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen untersteht die Beschwerdegegnerin zusammen mit den kantonalen Strafverfolgungsbehörden der Aufsicht des Bundesamtes für Justiz (Art. 16 Abs. 1 IRSG i.V.m. Art. 3 IRSV), welches gleich wie die Beschwerdekammer als Rechtsmittelinstanz bisher keine Unregelmässigkeiten der vorgebrachten Art seitens der Beschwerdegegnerin festgestellt hat.

4.3.5 Die schweizerischen Rechtshilfeersuchen und die Antworten der israelischen Behörden ergingen im schweizerischen Strafverfahren und wurden für das vorliegende Rechtshilfeverfahren nicht beigezogen (s. auch Beschwerdeantwort act. 11 S. 5). Die fraglichen Unterlagen bilden folgerichtig nicht Bestandteil der vorliegenden Rechtshilfeakten, weshalb eine Verletzung von Art. 80b IRSG bereits im Ansatz ausser Betracht fällt. Gründe für einen Beizug dieser Akten nennt die Beschwerdeführerin nicht und sind auch nicht ersichtlich.

4.3.6 Die Beschwerdeführerin rügt, dass sie die (verlangte) Einsicht in die Verfügungen betreffend Anwesenheit ausländischer Prozessbeteiligter beim Rechtshilfefvollzug nie erhalten habe (act. 1 S. 22). Weder beim Beizug der im schweizerischen Strafverfahren edierten Bankunterlagen, welche die Beschwerdeführerin betreffen, noch bei deren Triagierung waren ausländische Prozessbeteiligte anwesend (s. Beschwerdeantwort act. 11 S. 5). Soweit die Anwesenheit der ausländischen Beamten andere Rechtshilfemassnahmen betraf, für welche sie nicht als berechtigt gilt und die Einsicht in die betreffenden Akten daher für die Wahrung ihrer Interessen nicht notwendig war, geht ihre Rüge ebenfalls fehl.

- 4.3.7** Was die kritisierte Schwärzung einzelner Passagen des Rechtshilfeersuchens durch die Beschwerdegegnerin anbelangt, erfolgte dies den Angaben Letzterer zufolge zur Anonymisierung anderer, vom Rechtshilfenvollzug betroffenen Personen. Nebst dem Schutz der im Ersuchen genannten Personen diene die Anonymisierung wohl auch, um der im Ersuchen ausdrücklich erwähnten Kollusionsgefahr zu begegnen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann vorliegend nicht festgestellt werden, inwiefern ihr ein wesentlicher Inhalt des Ersuchens nicht offengelegt worden wäre. Zum einen betrifft die Schwärzung einzelne Sätze bzw. Abschnitte des Ersuchens, die gemäss den Angaben der Beschwerdegegnerin nicht die Beschwerdeführerin betreffen. Zum anderen war es der Beschwerdeführerin trotz der teilweisen Schwärzung ohne Weiteres möglich, zum Ersuchen mit Eingabe vom 6. April 2020 Stellung zu nehmen und die Beschwerde ausführlich zu begründen. Im Übrigen lässt sich auch die vorliegende Beschwerde gestützt auf das teilweise anonymisierte Rechtshilfeersuchen sicher beurteilen.
- 4.3.8** Die Beschwerdeführerin vermutet im vorliegenden Rechtshilfeverfahren die Existenz von weiteren Unterlagen und verlangt Einsicht in diese (s. act. 1 S. 13 ff.). Sie zeigt aber nicht auf und es ist auch nicht ersichtlich, dass in der sie unmittelbar betreffenden Verfügung darauf abgestellt wurde. Sind die fraglichen Unterlagen nicht vom Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführerin gemäss Art. 80b Abs. 1 IRSG umfasst, stellt sich entsprechend auch nicht die Frage nach den Voraussetzungen der Akteneinsichtseinschränkung gemäss Art. 80b Abs. 2 und 3 IRSG. Die betreffenden Einwände der Beschwerdeführerin (act. 1 S. 9 ff.) gehen daher fehl.
- 4.3.9** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Beschwerdegegnerin habe ihr rechtliches Gehör verletzt, indem diese die von der ersuchenden Behörde angebotenen Beweismittel nicht angefordert und anschliessend zu den Akten genommen habe (act. 1 S. 16 ff.). Die fraglichen Unterlagen sind nicht Bestandteil der vorliegenden Rechtshilfeakten. Entgegen der Beschwerdeführerin besteht keine gehörsrechtlich begründete Pflicht der ausführenden Behörde, die von der ersuchenden Behörde angebotenen Beweismittel anzufordern und zu den Akten zu nehmen. Dass die vorliegenden Rechtshilfeakten als unvollständig zu beurteilen wären und das Rechtshilfeersuchen zu ergänzen wäre, machte die Beschwerdeführerin nicht geltend. Nach dem Gesagten erweist sich die Gehörsrüge auch in diesem Punkt als unbegründet.
- 4.4** Nach dem Gesagten erweist sich die Gehörsrüge in allen Punkten als unbegründet, soweit auf die betreffende Beschwerde einzutreten ist.

5.

- 5.1** Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, gemäss dem Entscheid des Tel Aviv-Jaffa Magistrate Court vom 1. April 2020 seien für die Zwecke der israelischen Verfahren lediglich bestimmte Dokumente relevant. Aus diesem Grunde sei es seitens der ersuchenden Behörden rechtsmissbräuchlich, über die im Entscheid genannten Dokumente hinaus am Rechtshilfeersuchen festzuhalten (act. 1 S. 24 ff.).
- 5.2** Die ersuchte Behörde hat sich nicht zu allenfalls zwischenzeitlich im ersuchenden Staat ergangenen Entscheiden zu äussern. Ist in der Schweiz ein gültiges Rechtshilfeersuchen eingegangen, so ist dieses im Prinzip zu erledigen, es sei denn, die zuständige Behörde hätte den Rückzug des Ersuchens bekannt gegeben (Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2008.29+30 vom 12. Juni 2008 E. 3, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend ist der Einwand der Beschwerdeführerin nicht geeignet, im Rechtshilfeverfahren einen Rechtsmissbrauch seitens der ersuchenden Behörde zu begründen. Die Rüge geht fehl.

6.

- 6.1** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die Darstellung des Sachverhalts durch die Beschwerdegegnerin entspreche nicht dem Rechtshilfeersuchen. Die Beschwerdegegnerin versuche, die Angelegenheit zu «framen» und diejenigen Sachverhaltsangaben «nachzuliefern/nachzubessern», die im Rechtshilfeersuchen fehlen würden (act. 1 S. 29 f.).
- 6.2** Aus den von der Beschwerdeführerin aufgeführten Beispielen (act. 1 S. 30 ff., 32 ff.) wird klar, dass sie im Wesentlichen nicht die Sachverhaltswiedergabe durch Beschwerdegegnerin sondern deren rechtliche Würdigung des Sachverhalts kritisiert. Was die Beschwerdeführerin als «unzulässiges framing» und «unzulässige Ausdehnung des Rechtshilfeersuchens» bezeichnet, stellt nichts anderes als den argumentativen Prozess der Subsumtion des Sachverhalts unter einen Tatbestand des Schweizer Strafrechts dar. Soweit die Beschwerdeführerin damit die konkrete Subsumtion als unzutreffend rügt, wird darauf in den nachstehenden Erwägungen einzugehen sein.

7.

- 7.1** Die Beschwerdeführerin kritisiert in einem nächsten Punkt die Sachdarstellung im Rechtshilfeersuchen, welche widersprüchlich sei und falsche Angaben enthalte (act. 1 S. 30 ff.). Dieser stellt sie ihre Schilderung der Vorgänge

gegenüber (act. 1 S. 35 ff.). Nach ihrer Darstellung habe sie dabei die Verdachtsmomente sofort entkräftigt.

7.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann das Vorliegen der Rechtshilfevoraussetzung der doppelten Strafbarkeit. Sie wendet ein, es läge keine Täuschung vor, weder durch die Verwendung falscher Urkunden, noch durch falsche Angaben, noch durch eine undurchsichtige Unternehmensstruktur (act. 1 S. 63 ff.). Die Buchhaltung geniesse keine erhöhte Glaubwürdigkeit in Bezug auf die Frage, ob transfer prices dem Marktpreis entsprechen oder nicht (act. 1 S. 64). Bei vier ausländischen Gesellschaften könne von einer komplexen Struktur an Offshore-Gesellschaften keine Rede sein (act. 1 S. 65 f.). Selbst wenn eine versuchte Täuschung der israelischen Steuerbehörden stattgefunden hätte, wäre diese bei Anwendung minimalster Vorsicht auf Seiten der israelischen Steuerbehörden aufgefallen. Folglich wäre eine solche (bestrittene) Täuschung nicht arglistig (act. 1 S. 69). Von einem vorsätzlichen Verhalten fehle sodann jede Spur (act. 1 S. 69 f.). Es fehle an sämtlichen Tatbestandselemente eines Abgabebetrugs im Sinne von Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG i.V.m. Art. 14 Abs. 2 VStrR. Folglich greife der Fiskalvorbehalt, die Rechtshilfe sei ausgeschlossen, das Rechtshilfeersuchen abzuweisen und die Schlussverfügung aufzuheben (act. 1 S. 70).

7.3

7.3.1 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 2015 110 E. 5.2.1 S. 112; TPF 2011 194 E. 2.1 S. 195 f.).

7.3.2 Die Rechtsprechung stellt an die Schilderung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen keine hohen Anforderungen. Von den Behörden des ersuchenden Staates kann nicht verlangt werden, dass sie den Sachverhalt, der Gegenstand des hängigen Strafverfahrens bildet, bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darstellen. Das wäre mit dem Sinn und Zweck des Rechtshilfeverfahrens unvereinbar, ersucht doch ein Staat einen anderen gerade deswegen um Unterstützung, damit er die bisher im Dunkeln gebliebenen

Punkte aufgrund von Beweismitteln, die sich im ersuchten Staat befinden, klären kann. Es reicht daher aus, wenn die Angaben im Rechtshilfeersuchen den schweizerischen Behörden ermöglichen zu prüfen, ob ausreichend konkrete Verdachtsgründe für eine rechtshilfefähige Straftat vorliegen, ob Verweigerungsgründe gegeben sind bzw. in welchem Umfang dem Begehren allenfalls entsprochen werden muss. Es kann auch nicht verlangt werden, dass die ersuchende Behörde die Tatvorwürfe bereits abschliessend mit Beweisen belegt. Der Rechtshilferichter hat weder Tat- noch Schuldfragen zu prüfen und grundsätzlich auch keine Beweiswürdigung vorzunehmen, sondern ist vielmehr an die Sachdarstellung im Ersuchen gebunden, soweit sie nicht durch offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet wird (vgl. BGE 132 II 81 E. 2.1 S. 85 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1A.90/2006 vom 30. August 2006 E. 2.1; TPF 2007 150 E. 3.2.4).

7.4

7.4.1 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 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.

7.4.2 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).

Im Fiskalbereich ist unter dem Aspekt der doppelten Strafbarkeit zwar nicht zu prüfen, ob der behauptete Sachverhalt, wäre er in der Schweiz geschehen, hier überhaupt zu einer Abgabeverkürzung geführt hätte (s. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.108 vom 16. November 2007 E. 4.4). In diesem Punkt genügt es, dass die vom ersuchenden Staat geltend gemachte Steuerverkürzung nach dessen Steuerrechtssystem gegeben ist, wovon grundsätzlich auszugehen ist (s. Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2007.108 vom 16. November 2007 E. 4.3). Bei der Prüfung der doppelten Strafbarkeit kann aber auch das Vorliegen eines Straftatbestandes gestützt auf die Sachverhaltsschilderung im Rechtshilfeersuchen bejaht werden, welcher von der ersuchenden Behörde nicht untersucht wird. Daher geht die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach die Vorwürfe der Urkundenfälschung, des Verrechnungssteuerbetrugs etc. im Rechtshilfeersuchen nicht erhoben worden seien (act. 1 S. 29 f.), bereits im Ansatz fehl.

7.5

7.5.1 Art. 3 Abs. 3 IRSG sieht in Übereinstimmung 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 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). Der Begriff des Abgabebetruges bestimmt sich hierbei nach Art. 14 Abs. 2 VStrR (Art. 24 Abs. 1 IRSV). 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 m.H.). 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. zum Ganzen auch TPF 2015 110 E. 5.2.3 S. 113 f.).

7.5.2 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). Insbesondere die dabei erforderliche Arglist wird in ständiger Rechtsprechung bejaht, wenn der Täter ein ganzes Lügengebäude errichtet oder sich besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient. Ein Lügengebäude 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 Vorkehren 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 Vorkehren, 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 voraussetzt, 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.). 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 Staats ebenfalls als Abgabebetrag gilt oder als Steuerhinterziehung geahndet wird (BGE 125 II 250 E. 3b; vgl. zum Ganzen auch TPF 2015 110 E. 5.2.3 m.w.H.). 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. 3c S. 253).

7.6

7.6.1 Als Urkunden gelten unter anderem nur Schriften, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB). Die Falschbeurkundung erfordert eine qualifizierte schriftliche Lüge. Eine solche wird im gemeinen Strafrecht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur angenommen, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und der Adressat ihr daher ein besonderes Vertrauen entgegenbringt. Dies ist der Fall, wenn allgemeingültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, wie sie unter anderem in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften wie etwa den Bilanzvorschriften der Art. 968 ff. OR liegen, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (s. nachfolgend E. 7.6.2 f.).

Bei der Frage der Urkundenqualität von Bescheinigungen Dritter kommt es auf deren konkreten Verwendungszweck an. Bescheinigungen, denen nach dem gemeinen Urkundenstrafrecht in der Regel keine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, können im Verkehr mit den Steuerbehörden Urkunden darstellen, welche geeignet sind, die Wahrheit darin festgehaltener Sachver-

halte zu gewährleisten. Denn gegenüber diesen Behörden besteht im Rahmen der Steuerveranlagung die besondere gesetzliche Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklaration (BGE 139 II 404 E. 9.9.1 S. 442 f.; s. dazu auch nachfolgend E. 7.8). Sogar vom Steuerpflichtigen selbst verfasste und der Steuerbehörde freiwillig eingereichte Dokumente können grundsätzlich unter den Urkundenbegriff des schweizerischen Steuerstrafrechts fallen, soweit sie im ausländischen Fiskalverfahren zum Beweis bestimmt und geeignet sind (BGE 125 II 250 E. 3c S. 253, E. 4c S. 255; Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003 E.3.3). Urkundendelikte, welche ausschliesslich der Schädigung des Fiskus dienen, werden nur vom Fiskalstrafrecht und nicht unmittelbar von Art. 251 StGB erfasst (BGE 122 IV 25 E. 3a S. 30; Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003 E.3.3, mit weiteren Hinweisen auf die Literatur).

Wer seiner Steuererklärung unrichtige oder unvollständige Unterlagen beilegt, handelt unter Umständen selbst dann arglistig, wenn es sich dabei nicht um Urkunden im strafrechtlichen Sinne handelt. Dies gilt namentlich, wenn der Steuerpflichtige zum Zweck der Täuschung der Fiskalbehörden auf systematische betrügerische Machenschaften ("manoeuvres frauduleuses") oder ganze Lügengebäude zurückgreift (BGE 125 II 250 E. 3b S. 252, E. 5a S. 257; 111 Ib 242 E. 4b S. 248, je mit Hinweisen).

7.6.2 Die Bestandteile der Buchhaltung, namentlich Bilanzen und Erfolgsrechnungen, stellen Urkunden im Sinne von Art. 110 Abs. 4 StGB dar (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 Bilanz ist unwahr, wenn Aktiven oder Passiven klarerweise unter- bzw. überbewertet werden, d.h. die Bewertung ausserhalb des Ermessensspielraums liegt. Gleiches gilt, wenn Aktiven vollständig unerwähnt bleiben (Urteil des Bundesgerichts 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011, E. 5.6, mit zahlreichen Hinweisen auf die Literatur). Im Zusammenhang mit der Erfolgsrechnung (d.h. der Abrechnung über alle erfolgswirksamen Vorgänge des Rechnungsjahres) erfüllt nach der Rechtsprechung den Tatbestand der Falschbeurkundung im Sinne von Art. 251 StGB, wer Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt verbucht. Ebenso begeht eine Falschbeurkundung, wer Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht (BGE 122 IV 25 E. 2c S. 30).

Umstritten ist lediglich, ob eine Verfälschung der Buchhaltung auch gegeben ist, wenn tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto verbucht werden, die Verbuchungen wirtschaftlich jedoch nicht gerechtfertigt sind und

demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist (Urteil des Bundesgericht 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.5; differenzierend BRUGGMANN, Die Verantwortlichkeit der aktienrechtlichen Revisionsstelle im Strafrecht, 1996, S. 29-31; verneinend SCHERRER, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen, in: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Treuhand-Kammer, Band 150, 1997, S. 63-83, S. 69 ff., S. 75). Namentlich der ungerechtfertigte Verzicht auf ein marktmässiges Entgelt zugunsten der Schwestergesellschaft für an sie erbrachte Dienstleistungen oder ihr veräusserten Werte (verdeckte Gewinnausschüttung), kann zwar eine Rückerstattungspflicht an die leistende Gesellschaft auslösen, soweit die erbrachte Leistung in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft steht (Art. 678 Abs. 2 OR). Durch verdeckte Gewinnausschüttungen können schliesslich diverse Vorschriften des Handelsrechts verletzt sein; die Vornahme verdeckter Gewinnausschüttungen namentlich durch Gewinnverzicht muss aber nicht notwendigerweise auch eine Verletzung der Vorschriften über die Buchführung und die Rechnungslegung zur Folge haben (BRUGGMANN, a.a.O., S. 29 ff). Verdeckte Gewinnausschüttungen, welche einen Verstoss gegen die Vorschriften über die Buchführung und die Rechnungslegung beinhalten, bilden Gegenstand der Prüfungspflicht der Revisionsstelle im Sinne von Art. 728 Abs. 1 OR (BRUGGMANN, a.a.O., S. 31). Verdeckte Gewinnausschüttungen, welche zwar den Vorgaben des Buchführungsrechts entsprechen, aber gegen das übrige Handelsrecht verstossen, unterliegen gemäss BRUGGMANN nur der Anzeigepflicht nach Art. 729b Abs. 1 OR (ders., a.a.O., S. 31 f.). Nach WATTER dürfte die Revisionsstelle allerdings gut beraten sein, auch im Revisionsbericht einen Vermerk zu machen, wenn sie anlässlich ihrer Prüfung entdeckt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen stattgefunden haben (ders., Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften, in: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Treuhand-Kammer, Band 150, 1997, S. 159).

7.6.3 Auch der Revisionsbericht ist eine Urkunde im Sinne von Art. 110 Abs. 4 StGB. Ihm wird in Bezug auf die inhaltliche Prüfung der Buchführung und Jahresrechnung erhöhte Glaubwürdigkeit zuerkannt (Urteile des Bundesgerichts 6B_711/2012 vom 13. Mai 2013 E. 6.2, mit weiteren Hinweisen auf die Literatur; 6B_651/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4.3.2; 6B_684/2010 vom 15. November 2010 E. 3.1.4).

Die Revisionsstelle ist nicht verpflichtet, die Geschäftsführung der Gesellschaft allgemein zu kontrollieren und systematisch nach eventuellen Unregelmässigkeiten zu forschen. Stellt sie allerdings bei der Ausführung ihres Auftrags Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften fest, muss sie den Verwaltungsrat darüber schriftlich in Kenntnis setzen und in

wichtigen Fällen auch der Generalversammlung Mitteilung machen (Art. 729b OR). Diese Pflicht ist nicht auf den Prüfungsgegenstand der Revisionsstätigkeit beschränkt, sondern bezieht sich auf alle festgestellten Unregelmässigkeiten. Eine Meldung an die Generalversammlung ist insbesondere angebracht, wenn nach den Abklärungen der Revisionsstelle und nach Anhörung des Verwaltungsrates eine Verletzung des Gesetzes in einem wichtigen Fall vorliegt und dadurch die Gesellschaft offensichtlich geschädigt ist oder geschädigt zu werden droht. Zu denken ist beispielsweise an Fälle von verdeckten Gewinnausschüttungen oder von schwerwiegenden deliktischen Handlungen (zum Ganzen BGE 133 III 453 E. 7.3 mit Hinweisen). Die Anzeige nach Art. 729b Abs. 1 OR hat im Revisionsbericht zu erfolgen (Botschaft vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 931; HWP 1998, Band 2, S. 384; s. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 6B_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.3).

Ein unwahrer Revisionsbericht liegt vor, wenn die erforderliche Prüfung unterlassen oder nicht ordnungsgemäss vorgenommen wurde (Urteile des Bundesgerichts 6B_651/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4.4.3; 6B_684/2010 vom 15. November 2010 E. 3.4.4). Unwahr sind zudem Gefälligkeitsberichte in Form von positiv unrichtigen Angaben über die Ergebnisse der Prüfung. An sich zutreffende Ausführungen können auch falsch sein, wenn sie wegen Auslassung wesentlicher Tatsachen unvollständig bzw. lückenhaft sind und somit ein falsches Gesamtbild zeichnen. Dies ist der Fall, wenn der Hinweis auf wesentliche Gesetzesverstösse, welche die Vermögenslage der Gesellschaft tangieren, im Revisionsbericht in Verletzung von Art. 729b Abs. 1 OR unterbleibt (s. Urteil des Bundesgerichts 6B_651/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4).

Zu ergänzen ist, dass im Gegensatz zur unterzeichneten Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung; s. Art. 125 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) der dazu ergangene Revisionsbericht der Steuererklärung nicht zwingend beigelegt werden muss. Wird ein solcher dennoch eingereicht, handelt es sich dabei um eine Urkunde im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG. Die Bestätigung des Revisors, die Jahresrechnung entspreche Gesetz und Statuten, verleiht der Erfolgsrechnung zusätzlich erhöhte Glaubwürdigkeit. Damit wird bekräftigt, dass die handelsrechtliche Gewinnermittlung, welche Grundlage der Steuerveranlagung bildet, nach erfolgter Prüfung für korrekt empfunden wurde. Ein inhaltlich unwahrer Revisionsbericht ist geeignet, die Steuerbehörde über relevante Tatsachen für die Steuerveranlagung zu täuschen. Wer der Steuerverwaltung in der Absicht der Steuerhinterziehung mit der Jahresrechnung einen inhaltlich unwahren Revisionsbericht einreicht, macht sich damit

des Steuerbetrugs strafbar (Urteil des Bundesgerichts 6B_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.4.3).

7.6.4 Vom handelsrechtlichen Reingewinn, welcher sich aus der Erfolgsrechnung ergibt, ist der steuerbare Reingewinn zu unterscheiden.

Werden Transferpreise (Preise, zu welchen der Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmungen erfolgt) dergestalt festgelegt, dass eine Gewinnverschiebung von einer zu einer anderen Gruppengesellschaft resultiert, liegt steuerlich eine sogenannte verdeckte Vorteilszuwendung vor (MARTI, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Transpreise, in: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Treuhand-Kammer, Band 150, 1997, S. 92 ff.). Entsprechend stellen zum Beispiel unterpreisliche Leistungen an eine Schwestergesellschaft der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene, steuerbare Erträge dar und sind zum handelsrechtlichen Reingewinn der leistenden Gesellschaft aufzurechnen.

Im Einzelnen setzt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung in ständiger Rechtsprechung in Steuersachen voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung – insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1 S. 443 f.; 140 II 88 E. 4.1 S. 92 f.; 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; 131 II 593 E. 5.1 S. 607; Urteil des Bundesgerichts 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3).

Die betreffenden Angaben in der Steuererklärung zur steuerrechtlichen Aufrechnung bilden in der Schweiz nicht Bestandteil der Buchhaltung. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften haben als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an den Aktionär einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen des Aktionärs an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten. Der Beteiligungsinhaber ist auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäfts-

mässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (BGE 138 II 57 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_551/2019 vom 30. Oktober 2019 E. 4.1.2)

Massgeblich für die Überprüfung des Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung ist der Marktwert (auch Drittvergleich oder Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip). Je nach Marktsituation sowie angewandten Verrechnungsmethoden ist von einer Bandbreite möglicher Verrechnungspreise auszugehen. In der Schweiz werden in der Praxis die Verrechnungspreise der OECD für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen angewendet (s. Kreisschreiben Nr. 4 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. März 2004; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 24 StHG, N. 228 ff.).

Erklärt das steuerpflichtige Unternehmen in seiner Steuererklärung, weshalb keine oder in welchem Umfang eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, und so die fehlende steuerliche Aufrechnung oder deren Umfang begründet, kann die Steuerbehörde die entsprechenden Angaben, namentlich den verwendeten Verrechnungspreis grundsätzlich überprüfen. Wird der zwischen verbundenen Unternehmungen erfolgte Leistungsaustausch der Steuerbehörde aber nicht offen gelegt in der berechtigten oder unberechtigten Annahme, der verrechnete Preis entspreche dem Marktwert, kennt die Steuerbehörde den verwendeten Verrechnungspreis gar nicht und ist daher zunächst auch nicht in der Lage, diesen zu überprüfen.

Unternehmen sind in der Schweiz nicht verpflichtet, im Rahmen ihrer Steuererklärung von sich aus eine Transferpreisstudie oder andere Dritt-Gutachten zum Nachweis des Drittvergleichs zu erstellen oder, wie in einigen anderen Staaten, eine Verrechnungspreisdokumentation einzureichen. Reicht ein steuerpflichtiges Unternehmen der Steuerbehörde solche Unterlagen ein, kann sich unter Umständen die Frage nach deren allfälligen Urkundencharakter stellen. So kann die Steuerbehörde nicht (bzw. nicht ohne Weiteres) annehmen, dass der vom steuerpflichtigen Unternehmen angewendete Verrechnungspreis nicht marktkonform sei, wenn dieses eine umfassende, gut dokumentierte und plausibel begründete unabhängige Studie vorlegt, woraus sich ergibt, dass dieser Verrechnungspreis innerhalb des für den vergleichbaren Markt festgestellten Bereichs liegt. Dies gilt namentlich dann, wenn sie nicht die Einwendung erhebt, die Transferpreisstudie beruhe auf falschen Grundlagen oder ziehe falsche Schlussfolgerungen (vgl. Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission SRK 2005-114 vom 8. Juni 2006 E. 3b/cc; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG, N. 251). Die urteilende Steuerjustizbehörde wird schliesslich im Streitfall einen Experten zur

Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse beziehen, wenn sie nicht über die für die Beurteilung erforderliche Sachkenntnis verfügt. Zwar unterliegt auch das Gutachten der freien Beweiswürdigung, aber der Steuerjustizbehörde ist es nicht möglich, die Ausführungen des Sachverständigen materiell zu überprüfen. Ihre Prüfung wird sich darauf beschränken, ob das Gutachten auf zutreffender Rechtsgrundlage beruhe, vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis sowie die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich 1 DB.2011.50 vom 29. Juni 2015 E. 4a). Im Verfahren der direkten Bundessteuer ist sodann die Verrechnungspreisdokumentation von den Steuerbehörden entgegenzunehmen und als Beweis im Rahmen von Art. 115 DBG zu würdigen (EISENRING, in: Kommentar zum internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 9 OECD-MA, N. 77).

- 7.7** 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 Täuschungsmethoden zu qualifizieren. Rechtshilfe sei jedoch zu gewähren, 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 mit Hinweisen; vgl. auch BEHNISCH, in: Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht, Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Ehrenzeller [Hrsg.], 2005, S. 97 ff.).
- 7.8** Unter dem Titel Opfermitverantwortung ist auf die Besonderheiten des Steuerverfahrens hinzuweisen (erläutert anhand des DBG). Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht grundsätzlich die Untersuchungsmaxime. Der Untersuchungsgrundsatz wird aber im Steuerverfahren dadurch relativiert, dass den Parteien eine Mitwirkungspflicht zukommt (vgl. Art. 124 ff. DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1 m.w.H.). Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Besteuerung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG), und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124

Abs. 2 DBG); er trägt die Verantwortung für deren Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Daran ändert nichts, dass es grundsätzlich Sache der Steuerbehörde ist nachzuweisen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Ertragsverzicht vorliegt (vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 DBG, N. 251). Bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen geht die Praxis sodann von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht aus. Die Überlegung geht dahin, dass "die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers (sich) der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen" (s. Urteil des Bundesgerichts 2C_797/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2). Ist sich der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen. Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuereossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Allerdings darf die Veranlagungsbehörde nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.182/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3.2 bzw. 3.3.3).

- 7.9** Liegt dem Rechtshilfeersuchen der Verdacht zugrunde, der Beschuldigte habe sich eines Abgabebetrugs schuldig gemacht, so haben sich die Schweizer Behörden beim Entscheid über die Frage, ob die Täuschung, welche dem Beschuldigten vorgeworfen wird, arglistig sei, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen und dessen allfällige Beilagen 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). 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., 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 2015 110 E. 5.2.4 S. 114 f.).

7.10 Dem israelischen Rechtshilfeersuchen vom 21. Oktober 2018 samt Ergänzung vom 5. Januar 2020 ist im Wesentlichen folgende Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen:

Die israelischen Behörden verdächtigen die in Israel wohnhaften B. und C., ein ausgeklügeltes Geschäftssystem aufgebaut zu haben, um in Israel keine Einkommenssteuern zu bezahlen. Die Beschuldigten, Gründer und Geschäftsführer der israelischen H. Ltd., sollen hiefür Offshore-Unternehmen eingerichtet haben, deren jährlichen Erträge in Millionenhöhe (EUR) in Israel zu deklarieren und zu versteuern gewesen wären. Die H. Ltd. beschäftige circa zwanzig Mitarbeiter, darunter I., die Tochter von B., und J., den Sohn von C. Die israelischen Behörden werfen den Beschuldigten vor, unter Einsatz von betrügerischen Mitteln diese Erträge gegenüber dem israelischen Fiskus verheimlicht und mindestens seit dem Steuerjahr 2010 Einkommenssteuern hinterzogen zu haben. Die Beschuldigten sollen unter Einsatz von betrügerischen Mitteln auch ihre Beteiligungen an diesen Offshore-Unternehmen sowie die betreffenden Dividenden in ihren persönlichen Steuererklärungen verheimlicht und damit Einkommenssteuern hinterzogen haben.

Bei den Offshore-Unternehmen handle es sich um die A. Ltd. (Beschwerdeführerin), errichtet 2006 auf den Britischen Jungferninseln, die D. Ltd., errichtet 2012 auf der Isle of Man, die L. (Hong Kong) und die K. (Hong Kong), beide errichtet 2015. Die Beschuldigten sollen daran mit einem Anteil je von 50 % beteiligt sein. Die israelischen Ermittler vermuten, dass die kommerziellen und operativen Aktivitäten dieser Offshore-Unternehmen fast ausschliesslich von den Brüdern B. und C. sowie von den anderen Angestellten der H. Ltd. über das Büro der H. LTD. in Tel Aviv ausgeführt worden seien.

Das Geschäftsmodell der beiden Beschuldigten habe darin bestanden, zusammen mit dem Personal der H. LTD. Lieferanten und Hersteller diverser Güter in schwachen Märkten zu ermitteln, um deren Produkte günstig einzukaufen, und anschliessend die Produkte zu einem höheren Preis in stärkeren Märkten weiterzuverkaufen (sog. Parallelimporte). Seien die Güter durch die A. Ltd. eingekauft worden, habe diese die Güter an die D. Ltd. weiterverkauft, welche ihrerseits die Produkte an lokale Händler in starken Märkten weiterverkauft habe, wobei alle Gewinne der D. Ltd. direkt an die A. Ltd. transferiert worden seien. Habe die H. LTD. die Produkte eingekauft, habe sie diese zum selben oder zu einem geringfügig tieferen Preis an die A. Ltd. weiterverkauft, welche dann die Ware mit Gewinn weiterverkauft habe. In beiden Fällen seien die Gewinne bei der A. Ltd. verbucht worden. Die Organisationsstruktur der H. LTD. sei vollständig auf die Geschäftstätigkeit der A. Ltd. und D. Ltd. abgestimmt gewesen, eingeschlossen die Unterteilung der Abteilungen nach Produktlinie. Die H. LTD. und deren Angestellten, inklusive die Beschuldigten, sollen sich gegenüber Lieferanten und Kunden offiziell als Vertreter der A. Ltd. und D. Ltd. ausgegeben haben.

Gemäss dem Sachverhaltsvorwurf im Rechtshilfeersuchen sollen die Beschuldigten die Tatsache, dass die A. Ltd. und die H. LTD. verbundene Unternehmen seien, verschleiert haben und vorsätzlich betrügerische Mittel eingesetzt haben, um die Finanzbeamten daran zu hindern, die Verbindung zwischen den zweien zu erkennen. So sei es für die Finanzbeamten, welche die Berichte geprüft hätten, schwierig gewesen, die Geschäftsvorfälle mit der A. Ltd. als Geschäftsvorfälle mit einem verbundenen Unternehmen zu identifizieren, trotz der Tatsache, dass die Beschuldigten ihre Beteiligung an der A. Ltd., nicht aber an der D. Ltd., K. und L., in ihren persönlichen Steuerklärungen erwähnt hätten.

Die israelischen Behörden erläutern die beim Ausfüllen der jeweiligen Steuererklärungen der H. LTD. und der Beschuldigten geltenden Verfahrenspflichten und deren Verletzung durch die unvollständigen oder unwahren Angaben der Beschuldigten und von M., Wirtschaftsprüfer der H. LTD. Beide Beschuldigten seien verpflichtet gewesen, ihre Beteiligungen an den ausländischen Gesellschaften in ihren persönlichen Steuererklärungen anzugeben, was sie zum grossen Teil unterlassen hätten. C. habe erst ab dem Steuerjahr 2012 seine Beteiligung an der A. Ltd. angegeben, wobei er seine weiteren Beteiligungen an der D. Ltd., K. und L. verschwiegen habe. B. habe bereits ab dem Steuerjahre 2007 seine Beteiligung an der A. Ltd. offengelegt, aber seine weiteren Beteiligungen an der D. Ltd., K. und L. wie sein Bruder verschwiegen. Die H. Ltd., welche systematisch vom anerkannten Wirtschaftsprüfer M. «auditiert [revidiert]» worden sei, sei ihrerseits nach der

israelischen Einkommenssteuerverordnung verpflichtet gewesen, ihre Geschäfte mit der A. Ltd. in ihren Steuererklärungen anzugeben, da es sich um Geschäftsvorfälle mit einem verbundenen Unternehmen im Ausland handle, welche aus Sicht der israelischen Behörden nicht zu Marktpreisen ausgeführt worden seien. Die H. Ltd. habe in ihren Jahresberichten an den Steuerkommissär zwischen 2011 und 2015 indes fälschlicherweise angegeben, dass sie keinerlei Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen im Ausland gehabt habe.

Der unrichtige Hinweis im Anhang zum Jahresabschluss der H. Ltd., wonach «die Transaktionen mit verbündeten Parteien zu Marktpreisen durchgeführt wurden», bzw. die Unterlassung der korrekten Erklärung könne gemäss der israelischen Einkommenssteuerverordnung als falsche Erklärung gelten. Dabei sei der Anhang zum Jahresabschluss der H. Ltd. samt der Erklärung betreffend Transaktionen mit verbündeten Parteien von der «Auditierung [Revision]» umfasst gewesen.

Mit Blick auf die Besteuerung der «Dividenden ihrer Auslandseinkünfte» sollen sich die Beschuldigten 2006 an die israelischen Steuerbehörden gewandt haben und eine Steuervereinbarung abgeschlossen haben. Darin hätten sie sich verpflichtet, «alle Einkünfte aus dem Auslandsgeschäft» in Israel zu melden. Dieser Verpflichtung seien sie in der Folge aber nicht nachgekommen.

Mit Blick auf die «Dividenden ihrer ausländischen Unternehmen» sollen die Beschuldigten die israelischen Steuerbehörden 2015 um eine weitere Steuervereinbarung gebeten haben. Auf Nachfrage der Steuerbehörde reichte der Wirtschaftsprüfer M. im Namen der Beschuldigten eine Erklärung vom 21. Dezember 2015 ein, welche verschiedene wahrheitswidrige Darstellungen enthalten habe. So habe M. darin erklärt, die ausländische Gesellschaft mache billige und teure Märkte ausfindig, obwohl die H. Ltd. dies tue. Weiter habe M. fälschlicherweise deklariert, dass die ausländischen Direktoren der ausländischen Gesellschaft, die Entscheidungen in Fragen von Finanzen, Geschäftsrisiken, Zahlungen an Lieferanten und von Kunden, Buchhaltung und Verwaltung von Bankkonten treffen würden. M. habe weiter wahrheitswidrig erklärt, dass die ausländische Gesellschaft finanzielle, administrative und logistische Dienstleistungen von einer ausländischen Verwaltungsgesellschaft namens N. erhalten habe, welche drei Direktoren im Namen der ausländischen Gesellschaft rekrutiert, Bürodienstleistungen geliefert und sich um die Rechnungslegung, die Buchhaltung, das Geldmanagement sowie um den Umgang mit den Zollbehörden gekümmert habe. Tatsächlich hätten die Beschuldigten sowie die Mitarbeiter der H. Ltd. die

routinemässigen sowie ausserordentlichen Entscheidungen getroffen, welche von den Direktoren lediglich ausgeführt worden seien. M. habe darüber hinaus unterschlagen, dass in Israel eine doppelte, parallele Buchhaltung geführt werde, die von Mitarbeitern des Büros der H. Ltd. in Tel Aviv unterhalten und streng überwacht werde.

- 7.11** Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin sind weder der vorstehenden Wiedergabe noch der detaillierten Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen samt Ergänzung offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche zu entnehmen, welche den Sachverhaltsvorwurf der israelischen Behörden sofort entkräften würden.

Was die Beschwerdeführerin als Widerspruch bezeichnet (act. 1 S. 30 ff.), ist keiner. Wenn die israelischen Behörden zwischen den Angaben der Beschuldigten in ihren persönlichen Steuererklärungen, in welchen sie ihre Beteiligungen an der A. Ltd. zum Teil angegeben hätten, und den Angaben in den Steuerklärungen der H. Ltd., in welchen sie die Verbindung dieser zur A. Ltd. verschwiegen hätten, differenzieren, ist darin kein Widerspruch zu erkennen. Wenn die israelischen Behörden nicht nur von einer Deklarationspflicht der Beschuldigten betreffend die Beteiligung an den ausländischen Unternehmen samt Dividenden, sondern auch von einer Deklarationspflicht betreffend die Einkünfte der ausländischen Unternehmen ausgehen, vermag der Umstand, dass die Beschwerdeführerin im letzteren Fall eine Steuerpflicht verneint, ebenso wenig einen Widerspruch seitens der israelischen Behörden zu begründen. Im Zusammenhang mit der ersten Steuervereinbarung ist ebenfalls kein Widerspruch ersichtlich. Wenn die israelischen Behörden den Vorwurf erheben, die Beschuldigten hätten es zum einen versäumt, die verbundenen Unternehmen explizit anzugeben, und sie hätten zum anderen gleichzeitig ohne genauere Informationen angegeben, dass die Geschäftsvorfälle mit den verbundenen Unternehmen zu Marktpreisen durchgeführt worden seien, liegt der Widerspruch nicht im Sachvorwurf der israelischen Behörden, sondern in den Erklärungen der Beschuldigten.

Die Beschwerdeführerin bezeichnet zwar die Sachdarstellung der israelischen Behörden in mehrfacher Hinsicht als unvollständig sowie irreführend (act. 1 S. 38 ff.). Sie führt aus, C. habe von 2006 bis 2010 keine Anteile an der A. Ltd. gehabt, weshalb dieser zurecht keine Beteiligung an der A. Ltd. deklariert habe. Soweit einzelne Fragen in den Steuererklärungen unrichtig beantwortet worden seien, handle es sich sodann bloss um Irrtümer. Dass alle Transaktionen mit verbundenen Unternehmen zu Marktbedingungen durchgeführt worden seien, werde nicht nur durch eingeholte Steuergutachten ausdrücklich bestätigt, sondern auch aus den Akten der ersuchenden

Behörde (act. 1 S. 38 ff.). Den betreffenden Steuerbeamten seien die vollständigen Informationen über die Identität des ausländischen Unternehmens, konkret die A. Ltd., seine Aktivitäten sowie das Volumen seiner Aktivitäten mit der H. Ltd. bekannt gewesen (act. 1 S. 45). Von einer Absicht, der Steuerbehörde Informationen zu verheimlichen oder diese zu täuschen, könne keine Rede sein (act. 1 S. 45). Mit diesen Ausführungen verkennt die Beschwerdeführerin aber, dass die Prüfung, ob die im Rechtshilfeersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht, nicht der ersuchten Behörde obliegt. Es ist Sache des israelischen Sachgerichts, die Beweise abschliessend zu würdigen und den Sachverhalt zu erstellen. Das gilt namentlich für die von ihm erwähnte „Transfer Pricing Planning Study“ der O. LLC (s. RH.18.0277 14.006-0224 ff.). Soweit sich diese Studie überhaupt auf den im Rechtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt beziehen sollte, ist sie offensichtlich nicht geeignet, den betreffenden Sachverhaltsvorwurf sofort zu entkräften. Im Übrigen widersprechen weder die Erklärung von M. vom 21. Dezember 2015 (s. RH.18.0277 14.006-0369 ff.) noch die Steuervereinbarung vom 23. März 2006 (s. RH.18.0277 14.006-0066 ff.), jeweils in nicht amtlich beglaubigter Übersetzung eingereicht, der Sachdarstellung der israelischen Behörden. Die Beschwerdeführerin hat mit der Bestreitung des Sachverhaltsvorwurfs unter Berufung auf ihre Gegendarstellung inklusive Beilagen keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche aufgezeigt, welche den Sachverhaltsvorwurf im Rechtshilfeersuchen sofort entkräften würden. Vielmehr anerkennt sie im Übrigen selber den Vorwurf der israelischen Behörden, die Identität der verbundenen Gesellschaften sei nicht vorschriftsgemäss deklariert worden (act. 1 S. 46). Auf ihren Einwand, es handle sich dabei um eine „formalistische Haarspalterei“ und in Tat und Wahrheit sei die (einzige) verbundene Gesellschaft, konkret die A. Ltd., in den eingereichten Unterlagen ohne weiteren Aufwand zu finden, nicht zuletzt, weil sämtliche Transaktionen mit dieser Gesellschaft im Detail ausgeführt worden seien (act. 1 S. 50), wird bei der Prüfung der Arglist noch einzugehen sein.

Die gegen die Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen erhobenen Rügen der Beschwerdeführerin gehen nach dem Gesagten fehl und die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

Den nachfolgenden Erwägungen ist die vorstehend wiedergegebene Sachverhaltsdarstellung gemäss dem Rechtshilfeersuchen und dessen Ergänzung zu Grunde zu legen.

7.12 Der Vorwurf der Steuerverkürzung durch die H. Ltd. lässt sich vorliegend unter anderem mit zwei Sachverhaltsaspekten begründen. So lässt sich zum

einen zusammengefasst argumentieren, dass der H. Ltd. der gesamte Gewinn der A. Ltd. zuzuordnen wäre und bei Ersterer hätte versteuert werden müssen, da die gesamte Wertschöpfung der A. Ltd. materiell durch die H. Ltd., deren Führung und Mitarbeiter generiert und die A. Ltd. lediglich pro forma im Geschäftsverkehr eingeführt worden sei. Zum anderen ist in den unterpreislichen Leistungen der H. Ltd. an die A. Ltd. und damit in der von den Beschuldigten bezweckten Gewinnverlagerung an die Schwestergesellschaft der H. Ltd. eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken, welche bei der H. Ltd. steuerrechtlich hätte aufgerechnet werden müssen. Von einer Steuerverkürzung ist dementsprechend auch auf Seiten der Beteiligungsinhaber der A. Ltd., den Brüdern B. und C., auszugehen.

Dass die an die A. Ltd. erbrachten Leistungen in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der H. Ltd. stehen würden, weshalb sie eine Rückerstattungspflicht an die H. Ltd. auslösen würden, ist dem Sachverhaltsvorwurf nicht zu entnehmen. Inwiefern die verdeckten Gewinnausschüttungen an die A. Ltd. gegen das übrige Handelsrecht verstossen haben, lässt sich dem Rechtshilfeersuchen ebenfalls nicht entnehmen. Aus der Sachverhaltsschilderung kann aber gefolgert werden, dass die verrechneten Preise nicht nur nicht dem Marktpreis entsprachen, sondern auch ausserhalb der Bandbreite möglicher Verrechnungspreise lagen. So wird im Rechtshilfeersuchen der Weiterverkauf der durch die H. Ltd. eingekauften Produkte an die A. Ltd. zum selben oder sogar zu einem geringfügig tieferen Einkaufspreis unter Inkaufnahme von geringen Bruttoverlusten erwähnt, wobei die A. Ltd. in der Folge alle Gewinne beim anschließenden Weiterverkauf einnahm. Diese Gewinnverlagerung bezweckten die Beschuldigten gemäss dem Sachverhaltsvorwurf von Anfang an. Ob die Revisionsstelle zur Anzeige gemäss Art. 729b OR verpflichtet gewesen wäre, braucht vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. Bestätigte der Revisor der H. Ltd. nach Prüfung von deren Bilanz und Erfolgsrechnung zuhanden der Steuerbehörden die wahrheitswidrige Erklärung der H. Ltd., wonach diese keine Geschäftsvorfälle mit einem verbundenen Unternehmen im Ausland hatte, ist unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten der Revisionsstelle (s. supra E. 7.6.3) und mit Blick auf den Beweiswert von unabhängigen Transferpreisstudien (s. supra E. 7.6.4) seiner Erklärung erhöhte Glaubwürdigkeit zuzusprechen. Mit anderen Worten lässt sich vorliegend die Annahme von Falschbeurkundung nicht ausschliessen.

Selbst wenn eine Falschbeurkundung durch den Wirtschaftsprüfer M. verneint würde, sind besondere Machenschaften und damit ein arglistiges Verhalten seitens der Beschuldigten zu bejahen. So sind die Beschuldigten aktiv

auf die Steuerbehörden zugegangen und haben diese so über ihre Bereitschaft getäuscht, alle steuerlich relevanten Fakten offenzulegen. Ihr Vorgehen erscheint als besonders arglistig, weil sie im Ergebnis Teilwahrheiten und grundsätzlich einleuchtende Erklärungen für das vorgegebene Geschäftsmodell präsentierten. Diese waren zusammen mit den Auslassungen und falschen Angaben, bestätigt durch den als unabhängig geltenden Revisor, geeignet, die Steuerbehörden über die tatsächlichen Verhältnisse zu täuschen und zunächst auch von weiteren Abklärungen abzuhalten. Zur Verschleierung inszenierten die Beschuldigten länderübergreifende Strukturen, unter anderem in Offshore-Destinationen, im Wissen darum, dass für deren Abklärung die Steuerbehörden nur begrenzte Möglichkeiten haben. Wie vorstehend erläutert, setzten sie zur Täuschung zusätzlich die wahrheitswidrigen Erklärungen des Revisors ein, was es der Steuerbehörde erschwerte, die Täuschung zu durchschauen. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, den Steuerbehörden wäre mit Bezug auf die weiteren Steuererklärungen die Täuschung bei Anwendung minimalster Vorsicht aufgefallen, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Steuerbehörden nicht verpflichtet waren, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen (s. supra E. 7.8). Inwiefern die Steuerbehörden aus den persönlichen Steuererklärungen der Beschuldigten die verdeckten Gewinnausschüttungen an die A. Ltd. hätten ableiten und die systematischen Vorkehren zu deren Täuschung hätten erkennen sollen, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf und ist auch nicht ersichtlich. Eine offensichtliche, die Arglist ausschliessende Opfermitverantwortung fällt somit ausser Betracht. Sowohl in Bezug auf die H. Ltd. als auch in Bezug auf die Beschuldigten erlaubt demnach der im Rechtshilfeersuchen samt seiner Ergänzung geschilderte Sachverhalt die Annahme von Abgabebetrug.

7.13 Zusammenfassend erweisen sich alle Rügen betreffend die Sachdarstellung und doppelte Strafbarkeit nach dem Gesagten als unbegründet.

8.

8.1 Die Beschwerdeführerin rügt die fehlende Verhältnismässigkeit der Rechtshilfemassnahme (act. 1 S. 71 f., 74).

8.2 Rechtshilfemassnahmen haben generell dem Prinzip der Verhältnismässigkeit zu genügen (siehe statt vieler den Entscheid des Bundesstrafgerichts RR.2011.193 vom 9. Juli 2012 E. 8.2). Die internationale Zusammenarbeit kann nur abgelehnt werden, wenn die verlangten Unterlagen mit der verfolgten Straftat in keinem Zusammenhang stehen und offensichtlich ungeeignet

sind, die Untersuchung voranzutreiben, so dass das Ersuchen nur als Vorwand für eine unzulässige Beweisausforschung («fishing expedition») erscheint (BGE 142 II 161 E. 2.1.2 S. 166 f.; 139 II 404 E. 7.2.2 S. 424; 136 IV 82 E. 4.1 S. 85). Ob die verlangten Auskünfte für das Strafverfahren im ersuchenden Staat nötig oder nützlich sind, ist eine Frage, deren Beantwortung grundsätzlich dem Ermessen der Behörden dieses Staates anheimgestellt ist. Da der ersuchte Staat im Allgemeinen nicht über die Mittel verfügt, die es ihm erlauben würden, sich über die Zweckmässigkeit bestimmter Beweise im ausländischen Verfahren auszusprechen, hat er insoweit die Würdigung der mit der Untersuchung befassten Behörde nicht durch seine eigene zu ersetzen und ist verpflichtet, dem ersuchenden Staat alle diejenigen Aktenstücke zu übermitteln, die sich auf den im Rechtshilfeersuchen dargelegten Sachverhalt beziehen können; nicht zu übermitteln sind nur diejenigen Akten, die für das ausländische Strafverfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (sog. potentielle Erheblichkeit; BGE 136 IV 82 E. 4.4 S. 86; 134 II 318 E. 6.4; 128 II 407 E. 6.3.1 S. 423; TPF 2009 161 E. 5.1 S. 163 m.w.H.). Hierbei ist zu beachten, dass für das ausländische Strafverfahren nicht nur belastende, sondern auch entlastende Beweismittel von Bedeutung sein können (TPF 2011 97 E. 5.1 S. 106 m.w.H.). Zielt das Rechtshilfeersuchen auf die Ermittlung ab, auf welchem Weg Geldmittel möglicherweise strafbarer Herkunft verschoben worden sind, so sind die Behörden des ersuchenden Staates grundsätzlich über alle Transaktionen zu informieren, die von Gesellschaften und über Konten getätigt worden sind, welche in die Angelegenheit verwickelt sind (BGE 129 II 462 E. 5.3 S. 468; TPF 2011 97 E. 5.1 S. 106 m.w.H.).

- 8.3** Dass es sich um eine unzulässige Beweisausforschung zu fiskalischen Zwecken handeln soll, begründet die Beschwerdeführerin damit, dass die A. Ltd. und D. Ltd. bestreiten, in Israel einer unbeschränkten Steuerpflicht zu unterliegen (act. 1 S. 71 f.). Soweit sie damit den Sachverhaltsvorwurf im Rechtshilfeersuchen nochmals bestreitet, ist ihr zu entgegen, dass die betreffenden Rechtshilfenvoraussetzungen in den vorstehenden Erwägungen bereits bejaht wurden. Damit vermag sie keine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips zu begründen. Der von der Beschwerdeführerin wieder ins Feld geführte Entscheid des israelischen Gerichts ist auch bei der Prüfung der Verhältnismässigkeit der Rechtshilfemassnahme unerheblich. Die von der Beschwerdeführerin darüber hinaus pauschal geltend gemachte Verletzung der Verhältnismässigkeit erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet. Soweit die Beschwerdeführerin die Verhältnismässigkeit weiterer Rechtshilfebehandlungen rügt, bleibt festzuhalten, dass sie nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sind. Soweit sie vorbringt, es dürften höchst-

tens die effektiv verlangten Dokumente übermittelt werden (act. 1 S. 74), verkennt sie, dass die Behörden des ersuchenden Staates grundsätzlich über alle Transaktionen zu informieren, die von Gesellschaften und über Konten getätigt worden sind, welche in die Angelegenheit verwickelt sind. Folglich sind ohne weiteres – auch in zeitlicher Hinsicht – die Daten betreffend die auf die Beschwerdeführerin lautenden Kundenbeziehungen von der Pflicht zur Leistung von Rechtshilfe erfasst. Die Verhältnismässigkeitsrüge zielt ins Leere.

9.

9.1 Die Beschwerdeführerin bringt unter Berufung auf Art. 2 lit. a IRSG vor, das Verfahren im Ausland weise schwere Mängel auf. Sie bringt vor, den «dortigen Verdächtigten» sei im israelischen Verfahren keine Einsicht in die relevanten Strafakten gewährt worden. Bevor eine Herausgabe von Dokumenten stattfinden könne, sei die ersuchende Behörde aufzufordern, sich zur Gewährung dieses Anspruchs der verdächtigten Personen in den israelischen Verfahren zu äussern und allenfalls zu belegen, dass diese Verfahrensgarantie eingehalten worden sei (act. 1 S. 72).

9.2

9.2.1 Einem Rechtshilfeersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass das Verfahren im Ausland den in der EMRK oder im Internationalen Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2) festgelegten Verfahrensgrundsätzen nicht entspricht (Art. 2 lit. a IRSG) oder das Verfahren im Ausland durchgeführt wird, um eine Person wegen ihrer politischen Anschauungen, wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten sozialen Gruppe oder aus Gründen der Rasse, Religion oder Volkszugehörigkeit zu verfolgen oder zu bestrafen (Art. 2 lit. b IRSG). Art. 2 IRSG soll verhindern, dass die Schweiz die Durchführung von Strafverfahren oder den Vollzug von Strafen unterstützt, in welchen den Personen die ihnen in einem Rechtsstaat zustehenden und insbesondere durch die EMRK und den UNO-Pakt II umschriebenen Minimalgarantien nicht gewährt werden oder welche den internationalen Ordre public verletzen (BGE 130 II 217 E. 8.1 S. 227; 129 II 268 E. 6.1 S. 271, je m.w.H.).

Einzelne Verfahrensverstösse im ausländischen Untersuchungsverfahren genügen für sich allein nicht, um die Rechtshilfe auszuschliessen; es ist in erster Linie Aufgabe der Rechtsmittelinstanzen des ersuchenden Staates, solche Verfahrensfehler zu korrigieren und sicherzustellen, dass dem Beschuldigten trotzdem ein faires Strafverfahren garantiert wird (Urteil des Bundesgerichts 1A.278/1997 vom 19. Februar 1998 E. 6b). Der Ausschluss der

Rechtshilfe rechtfertigt sich nur, wenn das ausländische Strafverfahren insgesamt die durch die EMRK und den UNO-Pakt II umschriebenen Minimalgarantien nicht erfüllt.

- 9.2.2** Gemäss ständiger Rechtsprechung können sich grundsätzlich nur Personen auf Art. 2 IRSG berufen, deren Auslieferung an einen anderen Staat oder deren Überweisung an einen internationalen Gerichtshof beantragt wurde. Geht es um die Herausgabe von Beweismitteln, kann sich nur der Beschuldigte auf Art. 2 IRSG berufen, der sich auf dem Gebiet des ersuchenden Staates aufhält, sofern er geltend machen kann, konkret der Gefahr einer Verletzung seiner Verfahrensrechte ausgesetzt zu sein. Dagegen können sich juristische Personen im allgemeinen bzw. natürliche Personen, welche sich im Ausland aufhalten oder sich auf dem Gebiet des ersuchenden Staates befinden, ohne dort einer Gefahr ausgesetzt zu sein, grundsätzlich nicht auf Art. 2 IRSG berufen (BGE 130 II 217 E. 8.2 S. 227 f. m.w.H.; Urteile des Bundesgerichts 1C_103/2009 vom 6. April 2009, E. 2; 1C_70/2009 vom 17. April 2009 E. 1.2; 1A.43/2007 vom 24. Juli 2007 E. 3.2; 1A.212/2000 vom 19. September 2000 E. 3a/cc).

Nach der Rechtsprechung der Beschwerdekammer kann sich auch eine juristische Person auf Art. 2 IRSG berufen, wenn sie selbst im ausländischen Strafverfahren beschuldigt ist. Ihre Rügemöglichkeit beschränkt sich dabei naturgemäss aber auf die Verletzung des Rechts auf ein faires Verfahren nach Art. 6 EMRK (TPF 2016 138 E. 4.2 und 4.3).

Der im ausländischen Strafverfahren Beschuldigte muss glaubhaft machen, dass er objektiv und ernsthaft eine schwerwiegende Verletzung der Menschenrechte im ersuchenden Staat zu befürchten hat (BGE 130 II 217 E. 8). Abstrakte Behauptungen genügen nicht. Der Beschwerdeführer muss seine Vorbringen im Einzelnen präzisieren (Urteil des Bundesgerichts 1A.210/1999 vom 12. Dezember 1999 E. 8b).

- 9.3** Die Beschwerdeführerin wird im israelischen Verfahren nicht beschuldigt und sie macht auch nicht geltend, konkret der Gefahr einer Verletzung ihrer Verfahrensrechte ausgesetzt zu sein. Kann sie sich nicht auf Art. 2 lit. a IRSG berufen, ist auf ihre Rüge nicht weiter einzugehen.

10.

- 10.1** Die Beschwerdeführerin rügt, in der Schlussverfügung werde in unvollständiger Weise auf das Spezialitätsprinzip hingewiesen. Für die israelische Behörde sei insbesondere nicht ersichtlich, dass sie die Unterlagen nicht gegen

Personen verwenden dürfe, die nicht an der angeblichen strafbaren Handlung teilgenommen hätten. Die Schlussverfügung sei in diesem Punkt aufzuheben. Soweit dem Rechtshilfeersuchen entsprochen werde, sei die israelische Behörde ausdrücklich auf die Spezialität hinzuweisen, unter vorgängiger schriftlicher Zusicherung, dass die erhaltenen Auskünfte gegenüber allen betroffenen Personen ausser den Brüdern B. und C. nicht verwendet werden (act. 1 S. 73 f.).

10.2 Die Beschwerdegegnerin hielt im Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügungen fest, dass die Rechtshilfeleistung dem Spezialitätsvorbehalt gemäss Art. 2 EUeR unterliege. Der angebrachte Vorbehalt ist standardmässig formuliert und ist ausreichend. Danach kann die Rechtshilfe u.a. verweigert werden, wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als politische, als mit solchen zusammenhängende oder als fiskalische strafbare Handlungen angesehen werden (Art. 2 lit. a EUeR). Die von der Beschwerdeführerin beantragte personelle Einschränkung ist vom Spezialitätsprinzip nicht erfasst. Vorgängige schriftliche Zusicherungen sind entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht notwendig, da die Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch die Vertragsstaaten des EUeR nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt wird (vgl. BGE 115 Ib 373 E. 8). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet.

11.

11.1 Subeventualiter verlangt die Beschwerdeführerin, der ersuchende Staat müsse sicherstellen, dass die erhaltenen Beweismittel und Auskünfte nicht an die Öffentlichkeit gelangen (act. 13 S. 2 f.). Die Herausgabe der Beweismittel dürfe nur unter Bedingung erfolgen, dass der ersuchende Staat auf eine wie auch immer geartete Veröffentlichung der herausgegebenen Informationen verzichtet und eine solche Veröffentlichung vorbeugt (act. 13 S. 6).

Dies gelte insbesondere in Bezug auf Informationen, welche Drittpersonen, die nicht am israelischen (Haupt-)Verfahren beteiligt seien, betreffen würden. Sie sei sehr besorgt über die ernstzunehmende Möglichkeit, dass schützenswerte Geschäftsgeheimnisse infolge Beweismittelherausgabe an die israelischen Behörden an die Öffentlichkeit gelangen könnten (act. 13 S. 4 f.). Einerseits könnten solche Veröffentlichungen die Geschäftstätigkeit der A. Ltd. und D. Ltd. zerstören. Für diese Geschäftstätigkeit sei es nämlich entscheidend, dass die Beziehung zwischen der A. Ltd. und D. Ltd. im Aussenverhältnis geheim bleibe. Andererseits hätten nicht zuletzt die einzelnen Geschäftspartner der A. Ltd. und D. Ltd. (insbesondere ihre Zulieferer) Anspruch darauf, dass ihre jeweilige Geschäftsbeziehung zur A. Ltd. und

D. Ltd. nicht – und schon gar nicht gegenüber der breiten Öffentlichkeit – offengelegt werde. Hinzu komme, dass diese Drittparteien auch ein legitimes Interesse daran haben würden, nicht mit einer steuerrechtlichen Auseinandersetzung in Verbindung gebracht zu werden, in der sie nicht involviert seien (act. 12 3. 4 f.). Die Beschwerdeführerin reichte zwei vertraulich zu behandelnde Listen mit Namen von Geschäftspartnern, die von einer Bekanntgabe von deren Geschäftsbeziehung mit der A. Ltd. bzw. D. Ltd. gegenüber der Öffentlichkeit zu schützen seien, ein (act. 13 S. 5 f.; act. 13.2 und 13.2).

- 11.2** Die Beschwerdeführerin nennt weder eine gesetzliche noch eine staatvertragliche Grundlage, welche es vorsehen würde, die Gewährung von Rechtshilfe von der beantragten Bedingung abhängig zu machen. Eine dahingehende Rechtsgrundlage ist gestützt auf den geltend gemachten Sachverhalt auch nicht ersichtlich. Zur Geltendmachung allfälliger Geheimhaltungspflichten der israelischen Behörden ist die Beschwerdeführerin daher auf das israelische Strafverfahren zu verweisen.
- 12.** Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in allen Punkten als unbegründet, soweit darauf einzutreten ist. Andere Rechtshilf Hindernisse sind nicht ersichtlich. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.
- 13.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Gerichtsgebühr ist auf Fr. 4'000.– festzusetzen (Art. 63 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 73 StBOG sowie Art. 5 und Art. 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]), unter Anrechnung des in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses.

Demnach erkennt die Beschwerdekammer:

1. Soweit sich die Beschwerde gegen die Verfügungen 16. April 2019 und 10. März 2020 betreffend Akteneinsicht in das erste Rechtshilfeverfahren (Rechtshilfeersuchen vom 27. Mai 2018) richtet, wird sie abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt, unter Anrechnung des in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses.

Bellinzona, 16. März 2021

Im Namen der Beschwerdekammer
des Bundesstrafgerichts

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung an

- Rechtsanwälte Oliver Kunz und David Cuendet
- Bundesanwaltschaft
- Bundesamt für Justiz, Fachbereich Rechtshilfe I

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).