

Hochschulstrasse 17
Postfach
3001 Bern
Telefon +41 31 635 48 09
Fax +41 31 635 48 15
obergericht-straf.bern@justice.be.ch
www.justice.be.ch/obergericht

Beschluss

BK 16 522

Bern, 21. August 2017

Besetzung

Oberrichter Trenkel (Präsident i.V.), Oberrichter Stucki, Oberrichter J. Bähler
Gerichtsschreiber Kind

Verfahrensbeteiligte

A. _____
v.d. Rechtsanwalt B. _____
Beschuldigter



Kantonale Staatsanwaltschaft für Wirtschaftsdelikte, Speichergasse 12, 3011 Bern
v.d. Staatsanwalt C. _____ (W 16 93)
Beschwerdeführerin 1

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Recht und Koordination, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern
Beschwerdeführerin 2

Gegenstand

Einstellung
Strafverfahren wegen Steuerbetrugs

Beschwerde gegen die Verfügung des Kantonalen Wirtschafts-
straftgerichts, Einzelgericht, vom 7. Dezember 2016 (WSG 16 25)

Regeste

Verbot der doppelten Strafverfolgung; Art. 11 StPO («ne bis in idem»-Grundsatz)

Ob eine Tat identisch ist, entscheidet sich anhand eines Vergleichs der zu beurteilenden Lebenssachverhalte, sog. «einfache Identität» (E. 4.5).

Nur ausnahmsweise lässt sich die Ahndung ein und desselben Verhaltens einer Person in parallelen Verfahren durch verschiedene Behörden mit dem «ne bis in idem»-Grundsatz in Einklang bringen. Voraussetzung dafür ist, dass die beiden Verfahren sachlich und zeitlich derart eng miteinander verbunden sind, dass sie – zusammen betrachtet – ein kohärentes Ganzes bilden (E. 4.4).

Verneinung dieser Voraussetzung in einem Fall, in welchem die Staatsanwaltschaft einen Strafbefehl wegen Steuerbetrugs erliess und dabei auf den gleichen Lebenssachverhalt abstellte, der zuvor bereits von den Steuerbehörden rechtskräftig mit Busse wegen Steuerhinterziehung geahndet wurde (E. 4.7).

Erwägungen:

1. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2) stellte bei einer Überprüfung der Buchhaltung der D._____ AG fest, dass zwei Privatbezüge ihres Alleinaktionärs und Geschäftsführers, A._____ (nachfolgend: Beschuldigter) in den Jahren 2004 (CHF 150'000.00) und 2005 (CHF 80'000.00) unrechtmässig als Geschäftsaufwand gebucht worden waren. Am 6. Juni 2013 büsste die Beschwerdeführerin 2 die D._____ AG im Rahmen eines Steuerhinterziehungsverfahrens mit CHF 27'065.70. Nach erfolglosem Einsprache- und Rekursverfahren erwuchs diese Busse in Rechtskraft (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 15. Dezember 2015, Akten Beschwerdeführerin 1, W 16 93, pag. 04 001 007 ff.).

Am 12. April 2016 reichte die Beschwerdeführerin 2 bei der Staatsanwaltschaft für Wirtschaftsdelikte (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) Strafanzeige gegen die D._____ AG wegen Steuerbetrugs ein. Die Beschwerdeführerin 1 eröffnete zunächst ein Verfahren gegen unbekannte Täterschaft (Verantwortliche der D._____ AG) und dehnte dieses sodann auf den Beschuldigten aus. Mit Strafbefehl vom 30. Juni 2016 sprach sie den Beschuldigten wegen Steuerbetruges schuldig für die in den Jahren 2004 und 2005 unter seiner Verantwortung erfolgten Zahlungen der D._____ AG auf sein Privatkonto.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Beschuldigte Einsprache. Die Staatsanwaltschaft hielt am Strafbefehl fest und überwies die Akten zur Durchführung des Hauptverfahrens an das Kantonale Wirtschaftsstrafgericht (nachfolgend: Vorinstanz). Die Vorinstanz stellte das Verfahren nach Einholung von Stellungnahmen der Parteien am 7. Dezember 2016 wegen Verletzung des Verbots der doppelten Strafverfolgung (*ne bis in idem*-Grundsatz) ein.

Gegen diese Einstellungsverfügung erhoben die Beschwerdeführerinnen mit Eingaben vom 14. Dezember 2016 (Beschwerdeführerin 1) und vom 19. Dezember 2016 (Beschwerdeführerin 2) Beschwerde. Die Beschwerdeführerinnen beantra-

gen, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Sache zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit Verfügung der Verfahrensleitung vom 21. Dezember 2016 wurden die beiden Beschwerdeverfahren unter der Verfahrensnummer BK 16 522 vereinigt. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Stellungnahme vom 27. Dezember 2016 die kostenfällige Abweisung der Beschwerden. Der Beschuldigte beantragte am 7. Februar 2017 ebenfalls die Abweisung der Beschwerden. Die Beschwerdeführerinnen verzichteten am 9. Februar 2017 bzw. am 13. Februar 2017 auf eine Replik.

2. Gegen Verfügungen und Beschlüsse sowie Verfahrenshandlungen erstinstanzlicher Gerichte kann bei der Beschwerdekammer in Strafsachen innert 10 Tagen schriftlich und begründet Beschwerde geführt werden; ausgenommen sind verfahrensleitende Entscheide (Art. 393 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 396 Abs. 1 Strafprozessordnung [StPO; SR 312.0], Art. 35 des Gesetzes über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1] i.V.m. Art. 29 Abs. 2 des Organisationsreglements des Obergerichts [OrR OG; BSG 162.11]). Bei der angefochtenen Einstellungsverfügung handelt es sich um eine instanzabschliessende, der Beschwerde unterliegende Verfügung. Jede Partei, die ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung oder Änderung eines Entscheides hat, kann ein Rechtsmittel ergreifen (Art. 382 Abs. 1 StPO). Die Legitimation der Beschwerdeführerin 1 ergibt sich aus Art. 381 Abs. 1 StPO i.V.m. Art. 62 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 Einführungsgesetz zur Zivilprozessordnung, zur Strafprozessordnung und zur Jugendstrafprozessordnung (EG ZSJ; BSG 271.1), diejenige der Beschwerdeführerin 2 aus Art. 104 Abs. 2 StPO i.V.m. Art. 225 Abs. 2 Steuergesetz (StG; BSG 661.11). Auf die form- und fristgerecht erhobenen Beschwerden ist einzutreten.
3. Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz mit der angefochtenen Einstellung des Verfahrens den ne bis in idem-Grundsatz korrekt zur Anwendung brachte.
- 3.1 Die Vorinstanz erwog dazu, dass es sowohl im Verfahren vor der Beschwerdeführerin 2 (Steuerhinterziehungsverfahren) als auch in jenem vor der Beschwerdeführerin 1 (Steuerbetrugsverfahren) um den gleichen Vorwurf gegangen sei, nämlich dass der Beschuldigte Privatbezüge bei der D. _____ AG fälschlicherweise als Aufwand in den Geschäftsbüchern verbucht habe. Es seien dasselbe Steuersubjekt, dieselbe Steuerart und dieselben Steuerperioden betroffen gewesen. Die Vorinstanz schloss daraus auf einen identischen Lebenssachverhalt. Mit Blick auf die Rechtsprechung des EGMR, insbesondere das Urteil Zolotukhin gegen Russland vom 10. Februar 2009 (Nr. 14939/03), sowie die nach vorinstanzlicher Ansicht herrschende Steuerrechtslehre (unter Verweis auf BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, § 23.III, S. 444; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, 2015, Einführung zu Art. 186 ff., N. 18, und die ebenda aufgeführten Verweise) kam sie zum Schluss, dass ein Verfahren wegen Steuerbetrugs im Anschluss an ein rechtskräftig abgeschlossenes Steuerhinterziehungsverfahren einen Verstoß gegen das Verbot der doppelten Strafverfolgung darstelle, wenn, wie im zu beur-

teilenden Fall festgestellt, der den beiden Verfahren zugrundeliegende Sachverhalt derselbe sei.

- 3.2 Die Beschwerdeführerinnen machten zusammengefasst geltend, dass in der Schweiz bei der direkten Bundessteuer de lege lata eine Tat formell in zwei Verfahren bestraft werden müsse, weil der Steuerbetrug, materiell betrachtet, nicht eine schwere Form der Steuerhinterziehung darstelle, sondern ein zusätzliches, eigenständiges Delikt. Diese Verfahrensparallelität vor den Steuer- respektive Strafbehörden diene der wirksamen Bekämpfung von schweren Fällen der Steuerhinterziehung und sei vom Gesetzgeber so gewollt. Das Bundesgericht gehe bei der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug von Idealkonkurrenz aus und sehe deshalb in der Verfahrensparallelität keine Verletzung des ne bis in idem-Grundsatzes (unter Verweis auf BGE 122 I 257 E. 6.d und 7). Daran habe das Bundesgericht auch nach der Zolotukhin-Rechtsprechung des EGMR festgehalten (unter Verweis auf die Urteile 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7.5 und 6B_433/2013 vom 23. September 2013 E. 4.2).

Des Weiteren verwiesen die Beschwerdeführerinnen auf die geplante, jedoch zurückgestellte Revision des Steuerstrafrechts: Der Bundesrat habe das Eidgenössische Finanzdepartement ursprünglich beauftragt, bis Ende 2015 eine Botschaft zur Revision des Steuerstrafrechts auszuarbeiten. Ziel dieser Revision sei es gewesen, neu die Steuerhinterziehung als Grundtatbestand und den Steuerbetrug als eine qualifizierte Form der Steuerhinterziehung zu normieren, die Verfahren zu vereinheitlichen und damit den unterschiedlichen Regelungen betreffend Untersuchungsmittel und Kompetenzen entgegenzuwirken. Allerdings sei im November 2015 dieses Projekt aufgrund geringer politischer Erfolgchancen zurückgestellt worden. In der Ahndung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug bleibe es deshalb gegenwärtig bei der Verfahrensdualität.

Zum vom EGMR verlangten Konnex zwischen den beiden Verfahren führten die Beschwerdeführerinnen aus, dass die Beschwerdeführerin 1 beim Erlass des Strafbefehls die bereits ausgesprochene Steuerhinterziehungsbusse berücksichtigt und auf eine Verbindungsbusse verzichtet habe. Zudem habe die Beschwerdeführerin 2 zeitnah am 12. April 2016 eine Strafanzeige eingereicht, dies nachdem das Steuerhinterziehungsverfahren am 18. Januar 2016 in Rechtskraft erwachsen sei. Damit würden die beiden Verfahren sowohl in inhaltlicher als auch in zeitlicher Hinsicht derart eng miteinander zusammenhängen, dass sie als zwei Aspekte eines einheitlichen Systems zu betrachten seien.

4.

- 4.1 Niemand darf wegen einer Straftat, für welche er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut verfolgt oder bestraft werden. Dieser Anspruch, «ne bis in idem», wird garantiert durch Art. 4 Ziff. 1 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK (SR 0.101.07) sowie durch Art. 14 Abs. 7 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2). Dieser Grundsatz lässt sich zudem implizit aus der Bundesverfassung herleiten (BGE 128 II 355 E. 5.1 S. 367; vgl. auch BGE 125 II 402 E. 1b S. 404; 122 I 257 E.

3 S. 259 f.; 119 Ib 311 E. 3a S. 318 mit Hinweisen). Schliesslich sieht auch Art. 11 Abs. 1 StPO unter der Marginalie «Verbot der doppelten Strafverfolgung» vor, dass jemand, der in der Schweiz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, wegen der gleichen Straftat nicht erneut verfolgt werden darf (BGE 137 I 363 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 6B_1056/2015 vom 4. Dezember 2015 E. 1.2).

- 4.2 Das Verbot der Doppelbestrafung setzt zunächst die Rechtskraft des freisprechenden oder verurteilenden Entscheids im früheren Verfahren voraus (TAG, in: Basler Kommentar StPO, 2. Aufl. 2014, N. 12 und 19 zu Art. 11). Die Strafe schliesst administrative Massnahmen dann nicht aus, wenn sie und die Massnahme unterschiedliche Zwecke verfolgen. Beide Sanktionen müssen jedoch schuldangemessen sein und dürfen keine verdeckte Doppelbestrafung darstellen. Mit steigendem punitiven Gehalt der administrativen Massnahme wächst in der Regel die Nähe zur Strafe und damit zum Verbot der Doppelbestrafung (TAG, a.a.O., N. 19).

Das Steuerstrafverfahren gegen die D._____ AG wegen Steuerhinterziehung ist seit Januar 2016 rechtskräftig. Ausserdem stellt die in Rechtskraft erwachsene Steuerhinterziehungsbusse eine echte und reine Kriminalstrafe dar, bei deren Ausfällung die verfassungsrechtlichen Strafrechtsgrundsätze und die Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK zu beachten sind (SIEBER/MALLA, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 175 mit Hinweisen). Auch im Sinne von Art. 4 des Zusatzprotokolls Nr. 7 zur EMRK handelt es sich beim Steuerhinterziehungsverfahren um eine «criminal matter» (Urteil des EGMR [Grosse Kammer] vom 15. November 2016, Case of A and B v. Norway, Nr. 24130/11 und 29758/11, Ziff. 139).

- 4.3 Gemäss Art. 11 StPO wird für den Ausschluss eines neuen Verfahrens die Identität von Täter und Tat vorausgesetzt (Botschaft vom 21. Dezember 2005 zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts, BBl 2006 1133 Ziff. 2.1.2).

Im Steuerhinterziehungsverfahren wurde die D._____ AG gebüsst, im Strafbefehl wurde der Beschuldigte verurteilt (vgl. den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015, Akten Beschwerdeführerin 1, W 16 93,, pag. 04 001 007 und den Strafbefehl vom 30. Juni 2016, ibd., pag. 16 001 001). Diese auf den ersten Blick unterschiedlichen Personen im jeweiligen Rubrum ändern nichts an der Tatsache, dass im Steuerhinterziehungsverfahren ein Durchgriff vorgenommen wurde (Entscheid Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015, E. 6 und 7), womit ein und dasselbe Verhalten derselben beschuldigten Person in den beiden Verfahren massgebend war. Die Identität des Täters ist somit zu bejahen.

Was die Identität der Tat anbelangt, so gibt es theoretisch zwei Möglichkeiten der Anknüpfung: entweder am Lebenssachverhalt (sog. «einfache Identität») oder am Lebenssachverhalt und der darauf angewandten Norm/en (sog. «doppelte Identität»; zur Terminologie siehe ACKERMANN/EBENSPERGER/KELLER, Der EMRK-Grundsatz «ne bis in idem» – Identität der Tat oder Identität der Strafnorm?, in: AJP 1999, S. 823 ff., S. 833 f.). Art. 11 StPO verwendet den Ausdruck «die gleiche Straftat». Der Botschaft zu Art. 11 StPO lässt sich in dieser Hinsicht jedoch nichts Zusätzliches entnehmen – es heisst dort, dass der genaue Umfang der Tatidentität

auf dem Wege der Rechtsfindung zu präzisieren sei (Botschaft vom 21. Dezember 2005 zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts, BBl 2006 1133 Ziff. 2.1.2).

Das Bundesgericht sprach sich ursprünglich für Doppelidentität aus (BGE 122 I 257 E. 6.d und 7; Urteil 6P.51/2003 vom 10. September 2003 E. 10.2 «[...] sondern es ist auch auf die angewandte Norm und deren Strafzweck zu achten»). Im Nachgang zur Zolotukhin-Rechtsprechung (dazu sogleich) scheint es jedoch davon abgerückt zu sein und ebenfalls von der einfachen Identität auszugehen (BGE 137 I 363 E. 2.2; Urteil 6B_433/2013 vom 23. September 2013 E. 4.2; offengelassen in 6B_1056/2015 vom 4. Dezember 2015 E. 1.2). Zur Behauptung der Beschwerdeführerin 1 (Beschwerde vom 14. Dezember 2016, S. 3), das Bundesgericht habe im Urteil 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7.5 (diese Erwägung wurde in BGE 138 IV 47 nicht publiziert) ausdrücklich an der Rechtsprechung gemäss BGE 122 I 257 festgehalten, gilt es anzumerken, dass das Bundesgericht an erwähnter Stelle explizit darauf hinwies, dass es in jenem Fall, im Gegensatz zum vorliegenden Fall, nicht um die gleiche Steuer ging (dasselbe noch einmal in den Folgeverfahren 6B_433/2013 und 6B_452/2013 vom 23. September 2013 E. 4.3). Es hat sich in jenen jüngeren Entscheiden also nicht eingehend mit der ne bis in idem-Problematik im Verhältnis Steuerhinterziehung/Steuerbetrug und der neueren EGMR-Rechtsprechung hierzu auseinandergesetzt.

- 4.4 Die Rechtsprechung des EGMR zur Problematik der Identität der Tat verlief nicht geradlinig, gestaltete sich mitunter sogar widersprüchlich (vgl. schon ACKERMANN/EBENSPERGER/KELLER, a.a.O., S. 824, 835). Eine Zäsur bedeutete das Urteil in Sachen Zolotukhin v. Russland vom 10. Februar 2009 (Nr. 14939/03). Darin sprach sich die Grosse Kammer des EGMR eindeutig für die Identität des Sachverhalts aus (Ziff. 82 f.). Demnach ist das Verbot der Doppelverfolgung bzw. -bestrafung schon dann verletzt, wenn eine erneute Verfolgung aus identischen oder im Wesentlichen gleichen Sachverhaltselementen stattfindet (KARPENSTEIN/MAYER, EMRK, Kommentar, 2. Aufl. 2015, N. 10 zu Art. 4 ZP VII; Urteilsanmerkung von ACKERMANN, in: *forumpoenale* 5/2009, S. 258 ff., 261 f.). Das Urteil A and B v. Norway vom 15. November 2016, Nr. 24130/11 und 29758/11, gab der Grossen Kammer des EGMR jüngst Anlass, seine ne bis in idem-Rechtsprechung zusammenzufassen (Ziff. 112 ff.). Bezüglich der Zolotukhin-Rechtsprechung relativierte der EGMR insoweit, als er festhielt, dass jenem Urteil «little guidance» zu entnehmen sei für Fälle, in denen die Verfahren derart eng miteinander verbunden seien, dass sie zusammen ein kohärentes Ganzes bilden würden (Ziff. 111–116). Der EGMR führte aus, dass es in erster Linie den Vertragsstaaten obliege, ihr Strafjustizwesen zu organisieren. Es sei ihnen überlassen, in komplementären, verschiedenen Verfahren auf sozial schädliches Verhalten (wie z.B. Widerhandlungen gegen das Strassenverkehrsrecht oder das Steuerrecht) zu reagieren – solange diese Verfahren ein kohärentes Ganzes, «coherent whole» (an mehreren Stellen erwähnt), bildeten, sich gegen unterschiedliche Aspekte desselben sozialen Problems richteten und diese Akkumulation nicht zu einer übermässigen Belastung des betroffenen Individuums führe (Ziff. 121). Gleichwohl stellte der EGMR klar, dass der sicherste Weg zur Beachtung des ne bis in idem-Grundsatzes die Einführung von eingleisigen Verfahren sei (Ziff. 130) – was im Übrigen für die Schweiz von LOCHER (Kommentar DBG, Teil III, 1. Aufl. 2015, Einführung zu Art. 186 ff.,

N. 26; DERS., in: Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 444, FN 35) de lege ferenda gefordert wird.

Entscheide sich ein Vertragsstaat für duale Verfahren, so ist es nach dem EGMR an ihm, überzeugend darzulegen, dass «[...] the dual proceedings in question have been «sufficiently closely connected in substance and in time». In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected.» (Ziff. 130).

Konkrete Faktoren für die Beurteilung des sachlichen Konnexes sind gemäss EGMR die Folgenden (Ziff. 132):

- « - whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only *in abstracto* but also *in concreto*, different aspects of the social misconduct involved; **[Rechtsgut]**
- whether the duality of proceedings concerned is a foreseeable consequence, both in law and in practice, of the same impugned conduct (*idem*); **[Vorhersehbarkeit]**
- whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplication in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set; **[Zusammenarbeit der Behörden]**
- and, above all, whether the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden, this latter risk being least likely to be present where there is in place an offsetting mechanism designed to ensure that the overall amount of any penalties imposed is proportionate. **[überdachende Verhältnismässigkeit]**» (hervorgehobene Klammerbemerkungen der Übersichtlichkeit halber hinzugefügt).

- 4.5 Der EGMR hat den Grundsatz der Zolotukhin-Rechtsprechung nicht widerrufen. Die Beschwerdekammer geht deshalb in Einklang mit BGE 137 I 363 E. 2.2 in fine von der einfachen Identität des Lebenssachverhalts aus (so im Übrigen auch das Obergericht des Kantons Zürich, Beschluss SU150121 vom 10. Mai 2016 E. 3.4). Massgebend zur Feststellung der Identität der Tat ist somit einzig ein Vergleich der zu beurteilenden Lebenssachverhalte. Dabei spielt die rechtliche Qualifikation der Sachverhalte und das Konkurrenzverhältnis zwischen den anwendbaren Normen keine Rolle (vgl. DONATSCH/ARNOLD, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht Teil 1, in: StR 67/2012, S. 33 ff., S. 38). Auch in einem strafprozessualen Quervergleich erweist sich die einfache Identität als stringent, hat doch das Bundesgericht für Teileinstellungen festgehalten, dass diese nur in Betracht kommen, wenn mehrere Lebensvorgänge oder Taten im prozessualen Sinn zu beurteilen sind (BGE 138 IV 241 E. 2.5). Wegen ein- und derselben Tat im prozessualen Sinne kann nicht aus einem rechtlichen Gesichtspunkt verurteilt und aus einem andern das Verfahren eingestellt werden (Urteil 6B_653/2013 vom 20. März 2014 E. 3.2 und 6B_1056/2015 vom 4. Dezember 2015 E. 1.3).
- 4.6 Im hier zu beurteilenden Fall ist der Lebenssachverhalt als konkreter, objektiv wahrnehmbarer Lebensvorgang, wie von der Vorinstanz richtig festgestellt, der

gleiche: Der Beschuldigte erstellte in den Steuerjahren 2004 und 2005 Jahresrechnungen (welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin 1 geschäftsmässig nicht begründete Aufwände enthielten) und benutzte diese zur Steuerdeklaration. Dieser Lebenssachverhalt, an welchem beide Beschwerdeführerinnen anknüpften, lässt sich nicht derart in mehrere Taten im prozessualen Sinn aufspalten, so dass deren Beurteilung exklusiv in einem der beiden unterschiedlichen Verfahren hätte vorgenommen werden können. Der von den Beschwerdeführerinnen beurteilte Lebenssachverhalt als historisches Tatgeschehen ist folglich derselbe. Zum selben Ergebnis gelangt man auch nach der auf eine Metapher TRECHSELS zurückgehenden «Video-Faustregel». Danach ist vom gleichen Sachverhalt auszugehen, wenn sich einem objektiven Betrachter beim Abspielen eines (fiktiven) Videos der Taten ein und derselbe Film präsentiert (GREINER, Akkusationsprinzip und Wirtschaftsstrafsachen, in: ZStrR 123/2005, S. 108, Fussnote 50; GENNA, Lebenssachverhalt oder Rechtsanwendung? – Ein interdisziplinärer Streifzug durch das Prozessrecht zwischen Streitgegenstand und «iura novit curia», in: recht 2008, S. 153). Der in beiden Verfahren zu sehende Film wäre: Der Beschuldigte tätigt zu Lasten der D. _____ AG Zahlungen, erstellt für das Jahr 2004 bzw. 2005 eine Jahresrechnung, auf welchen er diese Zahlungen als Aufwand aufführt und reicht diese der Steuerverwaltung ein.

- 4.7 Wie vorne (E. 4.4) dargestellt, kann ausnahmsweise der gleiche Lebenssachverhalt in parallelen Verfahren behandelt werden, sofern die vom EGMR aufgestellten, strikten Voraussetzungen der Konnexität der beiden Verfahren erfüllt sind. Es muss somit geprüft werden, ob die beiden Verfahren vor den Beschwerdeführerinnen derart miteinander verknüpft waren, dass sie zusammen ein einheitliches Ganzes ergaben.

Was das Kriterium der Schutzzwecke der Verfahren bzw. der Rechtsgüter betrifft, so sind die Stossrichtungen der Argumentationen der Beschwerdeführerinnen nicht deckungsgleich. Während die Beschwerdeführerin 1 zur Untermauerung der Verbindung der beiden Verfahren hervorhob, dass das [gemeinsam] geschützte Rechtsgut beim Steuerstrafrecht der Fiskalanspruch des Staates sei (Beschwerde vom 14. Dezember 2016, S. 7), betonte die Beschwerdeführerin 2, dass der Tatbestand des Steuerbetrugs – im Gegensatz zur Steuerhinterziehung – den Gebrauch von Fälschungen und die damit verbundene, strafrechtlich relevante Arglist ahnde. Deshalb sei bei der Bestrafung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung von unterschiedlichen Zielsetzungen auszugehen (Beschwerde vom 19. Dezember 2016, S. 6).

Vorab ist zu diesem ersten Kriterium gemäss neuestem Urteil des EGMR kritisch anzumerken, dass mit dieser Berücksichtigung der zu schützenden Rechtsgüter – im Widerspruch zur einfachen Identität nach Zolotukhin – über die Hintertür normative Aspekte im Sinne einer Doppelidentität Eingang finden. Die von der Beschwerdeführerin 2 vorgenommene Unterscheidung der Zwecke der beiden Verfahren wirkt künstlich. Es geht im Kern bei beiden Verfahren, wie von der Beschwerdeführerin 1 dargelegt, um den Fiskalanspruch des Staates. Des Weiteren ist der Vorinstanz beizupflichten, dass der von den Beschwerdeführerinnen in diesem Zusammenhang vorgebrachte Vergleich mit dem Ausweisentzug im Strassenverkehrs-

recht hinkt (angefochtene Verfügung, S. 6; Stellungnahme vom 27. Dezember 2016, S. 2). Beim Führerausweisentzug handelt es sich, trotz seines strafähnlichen Charakters (BGE 128 II 173 E. 3c S. 176 und die dort zitierten Urteile), um eine von der strafrechtlichen Sanktion unabhängige Verwaltungssanktion mit vorwiegend präventiver und erzieherischer Funktion (BGE 128 II 173 E. 3c S. 177; 125 II 396 E. 2a/aa S. 399 = Pra 2000 Nr. 88). Sein Hauptzweck ist die Gewährleistung der Einhaltung der Strassenverkehrsregeln und der Sicherheit der Strassenbenützer (siehe auch Botschaft zur Änderung des Strafgesetzbuches und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht vom 21. September 1998, BBl 1999 1979 ff., S. 2059). Auch ein Blick auf die von den Behörden zu beurteilenden, prozessualen Lebenssachverhalte erhellt einen wesentlichen Unterschied: Im Beispiel des Strassenverkehrsrechts ist die charakterliche/psychische Fähigkeit, Lenker eines Motorfahrzeugs zu sein, ein Dauerzustand. Mangelt es daran, kann sich dies in einer konkreten Verkehrsregelverletzung oder einem Unfall mit strafrechtlichen Konsequenzen manifestieren. Die von den unterschiedlichen (Straf- bzw. Administrativ-)Behörden zu beurteilenden Lebenssachverhalte (konkreter Vorfall mit Motorfahrzeug versus Dauerzustand) sind so betrachtet nicht deckungsgleich. Hinzu kommt, dass bei der Steuerhinterziehung – im Gegensatz zum Strassenverkehrsrecht oder weiteren Rechtsgebieten, die neben Strafsanktionen disziplinierende Massnahmen kennen (Ärzte, Anwälte oder Beamte) – keine *andere* Sanktion, sondern ebenfalls Geldstrafe ausgesprochen wird. Demgegenüber wird den Betroffenen in den erwähnten Administrativverfahren eine erteilte Bewilligung zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit (Führerausweis, Anwaltspatent, Berufsausübungsbewilligung und dergleichen) u.U. entzogen. Mit Blick auf das Nachfolgende muss nicht abschliessend darüber entschieden werden, wie es sich mit diesem ersten Kriterium im hier massgebenden Verhältnis Steuerhinterziehung/Steuerbetrug verhält.

Zur adäquaten Behördenzusammenarbeit («adequate interaction between the various competent authorities») machten die Beschwerdeführerinnen keine Ausführungen. Diese beschränkte sich augenscheinlich darauf, dass die Beschwerdeführerin 2 am 12. April 2016, nach Abschluss und Eintritt der Rechtskraft des Steuerhinterziehungsverfahrens, eine Strafanzeige bei der Beschwerdeführerin 1 einreichte. Die Vorinstanz erwog dazu in abstrakter Weise, dass das Steuerhinterziehungs- und das Steuerbetrugsverfahren zwei voneinander unabhängige, selbstständige Verfahren darstellten. Die Strafbehörden seien in keiner Weise an die Sachverhaltsfeststellung oder die rechtliche Würdigung der Verwaltungsbehörden gebunden. Vielmehr würden die Strafbehörden eigene Beweismassnahmen durchführen und auch eine eigene tatsächliche und rechtliche Beurteilung vornehmen (angefochtene Verfügung, S. 6). Vorliegend führte die Beschwerdeführerin 1 keine eigenen Beweismassnahmen durch. Sie erhob lediglich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschuldigten und holte zu seiner Person einen Auszug aus dem «GERES» (Gemeinde Register System) ein (Akten Beschwerdeführerin 1, W 2016 93, Fasz. 7 und 10). Im Übrigen stützte sie sich in ihrem Strafbefehl vollumfänglich auf die Anzeige der Beschwerdeführerin 2 und deren Beilagen (beinhaltend: Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015; Kontoblatt der D. _____ AG für den Zeitraum vom 1.1.2004 bis 31.12.2004; Kontoblatt der D. _____ AG für

den Zeitraum vom 1.1.2005 bis 31.12.2005; Kontoauszug des Privatkontos des Beschuldigten vom 1.7.2004; Kontoauszug des Privatkontos des Beschuldigten vom 30.4.2005; Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung der Beschwerdeführerin 2 vom 20.5.2015). Daraus lässt sich keine koordinierte Interaktion zwischen den Beschwerdeführerinnen ableiten.

Was das Erfordernis der die beiden Verfahren überdachende Verhältnismässigkeit anbelangt, argumentierte die Beschwerdeführerin 1, sie habe im Strafbefehl die bereits ausgesprochene Steuerhinterziehungsbusse berücksichtigt, indem sie auf das Auferlegen einer Verbindungsbusse verzichtet habe, obwohl dies bei Verhängung einer bedingten Strafe mit unbedingter Geldstrafe oder Busse von den VRBS-Richtlinien empfohlen werde (Beschwerde vom 14. Dezember 2016, S. 8, 2. Absatz). Diese Überlegungen wurden erst in der Beschwerde transparent gemacht, dem Strafbefehl vom 30. Juni 2016 lässt sich dazu nichts entnehmen, ebensowenig der Stellungnahme der Beschwerdeführerin 1 vom 18. Oktober 2016 bei der Vorinstanz (Akten Vorinstanz, WSG 16 25, pag. 18 027).

Des Weiteren setzt der EGMR voraus, dass die Dualität der beiden Verfahren – sowohl im Gesetz als auch in der Praxis – für die betroffene Person eine vorhersehbare Konsequenz ist. Die betroffene Person muss wissen, welche Delikte ihr zur Last gelegt werden und in welchen Verfahren diese verfolgt werden. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin 1 verwies in ihrer Beschwerde auf den Wortlaut von Art. 186 Abs. 2 DBG («Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten»; Beschwerde vom 14. Dezember 2016, S. 7, 2. Absatz). Diese Bestimmung geht aber offensichtlich von der zeitlichen Abfolge her vom umgekehrten Fall aus, nämlich dass im Anschluss an ein Verfahren wegen Steuerbetrugs noch eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten bleiben soll. In die Gegenrichtung, bei der Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG), findet sich kein Vorbehalt zugunsten eines Verfahrens wegen Steuerbetrugs. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin 2, wie sie in ihrer Anzeige vom 12. April 2016, S. 2, darlegte, am 22. August 2005, bzw. am 19. September 2006 in den Besitz der inkriminierten Jahresrechnungen kam. Am 15. Dezember 2010 führte die Beschwerdeführerin 2 bei der D. _____ AG eine Buchprüfung durch und forderte sie am 28. Januar 2011 zu einer Stellungnahme zu den Privatbezügen des Beschuldigten auf (Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015, Bst. C und D, Akten Beschwerdeführerin 1, W 16 93, pag. 04 001 008 f.). Bereits in diesem Zeitpunkt war der Beschwerdeführerin 2 somit klar, dass aufgrund der Verwendung der angeblich unwahren Urkunden (Jahresrechnungen) der Verdacht auf einen Steuerbetrug bestand. Sie hätte es also in der Hand gehabt, schon in jenem Zeitpunkt eine Anzeige bei der Beschwerdeführerin 1 zu erstatten. Nach Ansicht der Beschwerdekammer ist es mit dem Kriterium der Vorhersehbarkeit nicht vereinbar, den Beschuldigten mehr als fünf Jahre nach Feststellung der angeblich falsch verbuchten Privataufwände in den Jahresrechnungen noch mit einem zusätzlichen Verfahren wegen Steuerbetrugs zu überraschen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich der Verdacht auf den Steuerbetrug relativ einfach gestaltete – es ging von Beginn an um die beiden Zahlungen auf das Privatkonto des Beschuldigten, welche er bei der D. _____ AG im Konto 3000 (Wareneinkauf) erfolgswirksam verbuchte. Das Vorhersehbarkeitskriterium im Sinne einer Vertrauens-

schutzkomponente des ne bis in idem-Grundsatzes spielt z.B. auch bei nachträglichen Einziehungsverfahren eine Rolle. Ein solches ist ausgeschlossen, wenn dem Gericht bereits bei Fällung des Sachurteils die Existenz der einziehbaren Vermögensvorteile bei Anwendung der nötigen Sorgfalt hätte bekannt sein können (Urteil des Bundesgerichts 6B_801/2008 vom 12. März 2009 E. 2.3). Analoges gilt auch bei der nachträglichen Anordnung einer stationären Massnahme. Dort wird verlangt, dass sich neue Tatsachen oder Beweismittel, welche die Voraussetzungen einer Massnahme begründen können, vor oder während des Vollzugs der Freiheitsstrafe – und damit nach der Rechtskraft des Urteils – ergeben haben. Tatsachen oder Beweismittel aber, die dem urteilenden Gericht bereits zur Beurteilung vorlagen und deshalb Gegenstand der richterlichen Überlegungen waren, können aufgrund der Sperrwirkung von «ne bis in idem» nicht erneut eingebracht werden (BGE 142 IV 307 E. 2.3, S. 310). Überträgt man diese beiden Beispiele mutatis mutandis auf die vorliegende Konstellation, in welcher an einem Lebenssachverhalt zwei unterschiedliche Normen mit unterschiedlicher behördlicher Sachurteilskompetenz anknüpfen, muss von den involvierten Behörden verlangt werden, dass sie umgehend offen legen, wenn ihnen Tatsachen oder Beweismittel zur Kenntnis gelangen, welche den jeweils anderen Zuständigkeitsbereich tangieren, so dass die parallelen Verfahren zeitnah koordiniert werden können und vor allem sichergestellt werden kann, dass sich die betroffene Person der ganzen Tragweite der ihr vorgeworfenen Handlung von Beginn an bewusst ist.

Aufgrund der grossen Zeitspanne zwischen dem Verdichten des Verdachts (Dezember 2010/Januar 2011) und der Anzeigenerstattung (April 2016) ist ausserdem die Voraussetzung einer ausreichend engen zeitlichen Verknüpfung der beiden Verfahren nicht erfüllt.

- 4.8 Zusammenfassend ergibt sich, dass der den beiden Verfahren gegen den Beschuldigten wegen Steuerhinterziehung und Steuerbetrugs zugrunde liegende Lebenssachverhalt derselbe ist. Die Voraussetzungen, dass der ne bis in idem-Grundsatz – trotz Identität des Sachverhalts – in zwei verschiedenen Verfahren vor zwei unterschiedlichen Behörden ausnahmsweise hätte gewahrt werden können, sind nicht erfüllt. Weder in sachlicher (insbesondere mangels Vorhersehbarkeit und ausreichender Interaktion zwischen den Behörden) noch in zeitlicher Hinsicht sind die beiden Verfahren derart eng miteinander verknüpft, dass sie zusammen ein kohärentes Ganzes ergeben.

Die Vorinstanz schloss demzufolge korrekt auf eine Verletzung des ne bis in idem-Grundsatzes und stellte das Verfahren folgerichtig ein. Die dagegen erhobenen Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton Bern die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 428 Abs. 1 StPO).

Der obsiegende Beschuldigte hat Anspruch auf eine Entschädigung für seine Aufwendungen im Beschwerdeverfahren (Art. 436 Abs. 1 i.V.m. Art. 429 Abs. 1 Bst. a StPO). Diese wird pauschal festgesetzt auf CHF 1'000.00.

Die Beschwerdekammer in Strafsachen beschliesst:

1. Die Beschwerden werden abgewiesen.
2. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestimmt auf CHF 2'000.00, trägt der Kanton Bern.
3. Dem Beschuldigten wird für seine Aufwendungen im Beschwerdeverfahren eine Entschädigung von CHF 1'000.00 ausgerichtet.
4. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin 1
 - der Beschwerdeführerin 2
 - dem Kantonalen Wirtschaftsstrafgericht, Gerichtspräsidentin E. _____
(mit den Akten)
 - dem Beschuldigten, v.d. Rechtsanwalt B. _____

Mitzuteilen:

- der Generalstaatsanwaltschaft

Bern, 21. August 2017

Im Namen der Beschwerdekammer
in Strafsachen

Der Präsident i.V.:

Oberrichter Trenkel

Der Gerichtsschreiber:

Kind

Die Entschädigung für das Beschwerdeverfahren wird durch die Beschwerdekammer in Strafsachen entrichtet. Es wird um Zustellung eines Einzahlungsscheins ersucht.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht, Av. du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in Strafsachen gemäss Art. 39 ff., 78 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) geführt werden. Die Beschwerde muss den Anforderungen von Art. 42 BGG entsprechen.