
Ne bis in idem - „Nicht zweimal in derselben Sache“

Das Strafrecht kann als „schärfstes Mittel des Staates gegen seine Bürger“¹ aufgrund seiner hohen Eingriffsintensität bezeichnet werden. Nicht allein die Verhängung einer Strafe, sondern bereits die Durchführung eines Strafverfahrens unabhängig vom Ausgang stellt eine zielgerichtete Verkürzung der Grundrechte des Betroffenen dar und hat über das Verfahren hinausgehende Auswirkungen auf dessen Leben.

Im Bereich der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehungen wird aus deutscher Sicht der Ort der Tat nach Deutschland hineingelegt (siehe oben). Auch in den anderen Ländern wird im Bereich der Steuerhinterziehung und der Zollvergehen der Ort der Tat in den jeweiligen nationalen Staat gelegt. Aus diesem Dilemma entsteht das Problem der doppelten Bestrafung und der doppelten Strafverfolgung.

Ein besonderer Problempunkt ist, dass sowohl die Strafverfolgung als auch die Strafe an die Frage anknüpfen, welches Land das Besteuerungsrecht für die vermeintliche oder tatsächliche Steuerhinterziehung hat. Die jeweilige nationale Kompetenz zu Besteuerung wird schnell bejaht. Die Doppelbesteuerungsabkommen weisen in einigen Einkunftsarten entweder dem Sitz- oder dem Quellenstaat das alleinige Besteuerungsrecht zu, es gibt jedoch oft Bestimmungen zu einem geteiltem Besteuerungsrecht. Ohne die Doppelbesteuerungsabkommen im Einzelnen zu diskutieren, muss jedoch hier schon festgestellt werden, dass diese vermeintlich sich nur mit Besteuerungsrechten befassenden Staatsverträge (DBA) dadurch materielles Steuerstrafrecht bilden.

Bei unterschiedlichen Ansichten zweier Staaten, wem das Besteuerungsrecht aufgrund eines Wohnsitzes zusteht, werden beide Länder im Hinblick auf das Steueraufkommen die eigene Erhebungskompetenz und damit die Berechtigung der eigenen steuerstrafrechtlichen Verfolgung für sich reklamieren. Es kann sogar zu einem Wettlauf der jeweiligen Behörden kommen, welche nun zuerst verurteilt, damit im anderen Land die Diskussion in Gang gesetzt werden kann, ob der Grundsatz „ne bis in idem“ dort vor einer weiteren Bestrafung schützt. Faktisch ist in solchen Fällen der Steuerpflichtige bereits einer doppelten Strafverfolgung (Parallelverfahren, Doppelbelastung durch Ermittlungen, Verfahrenskosten,

¹ Perron in: Dörr/Dreher, Europa als Rechtsgemeinschaft, S. 140.

Reputationsschäden) ausgesetzt.

Es ist daher zu untersuchen, ob im Bereich der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung der gegenwärtige Zustand rechtsstaatlich einwandfrei ist. Nach der in der Einleitung dieser Untersuchung vorgegebenen These vertritt der Verfasser die Ansicht, dass die gegenwärtige rechtliche Situation den Täter nicht ausreichend schützt.

Die Überlegungen des Verfassers gehen dahin, zu untersuchen, in welchen Normen oder Prinzipien das Verbot der doppelten Bestrafung für den Steuerstrftäter zu finden ist und ob diese Normen ausreichenden Schutz für den denjenigen bieten, der der Strafverfolgung ausgesetzt ist.

Zunächst stellt sich die Frage, auf welchen Hierarchieebenen sich ein derartiges Verbot der doppelten Bestrafung ergeben könnte.

Erstens ist an ein weltweit geltendes allgemeines Prinzip zu denken.

Zweitens könnte man der Ansicht sein, dass Deutschland als Mitgliedstaat der Europäischen Union sich nach Gesetzen, Richtlinien und Verordnungen richten muss, die im Rahmen der Möglichkeiten des *Gemeinschaftsgesetzgebers* erlassen worden sind.

Drittens könnte man untersuchen, inwieweit es zwischenstaatliche bilaterale Abkommen gibt, die sich unmittelbar mit der Frage des Verbotes der doppelten Bestrafung befassen, oder die sich zumindest in mittelbarer Folge mit der Frage des Rechtes zur Bestrafung befassen (vgl. obigen Ansatz zu den Doppelbesteuerungsabkommen).

Viertens ist zu untersuchen, ob eine rein nationale deutsche Regelung Vorgaben zum Verbot der doppelten Bestrafung mit sich bringt.

I. Ein weltweit geltendes allgemeines Verbot der Doppelbestrafung

Ein normiertes weltweites Gesetzeswerk gibt es nicht.

Möglicherweise gibt es weltweit geltende allgemeine Grundsätze. Die Grundidee, dass ein Straftäter wegen derselben Tat nicht zweimal bestraft werden könne, hat eine lange Tradition.

Das Mehrfachbestrafungsverbot für innerstaatliche Straftaten ist ein Rechtsgrundsatz, der sich aus dem kanonischen Recht herleiten lässt. Gefordert wurde im römischen Recht: „bis de eadem re ne sit actio“ („zweimal sei in derselben Sache keine Gerichtsverhandlung“) bzw. „bis de eadem re agere non licet“ („zweimal über dieselbe Sache soll es keine Klage geben“).² Begründung für dieses Prinzip war, dass ein bereits ausgeglichener Schaden nicht mehr ausgeglichen werden kann. Nach dem Niedergang des römischen Kaiserreichs lebt der „ne bis in idem“-Grundsatz in dem kanonischen Recht weiter. Bis in das 13. Jahrhundert wird das Prinzip immer umfassender verstanden, so dass zum Beispiel Ausnahmen zu Ungunsten des Angeklagten abgeschafft wurden.³ Mit der Einführung des Inquisitionsprozesses als neuer Prozessform am Anfang des 13. Jahrhunderts wurde der Grundsatz „ne bi in idem“ vom Prinzip der Wahrheitsfindung überlagert. Nach diesem Prinzip kann „die Wahrheit an keinen Termin gebunden sein“.⁴

Das Doppelbestrafungsverbot wurde erst im 18. Jahrhundert aufgrund reformatorischer Ansätze durch englische und französische Einflüsse wieder verstärkt.

1873 beschrieb August Wilhelm Heffter, der zu den ersten zählte, die dem Prinzip eine eigene Schrift widmete, „ne bis in idem“ als Grundsatz, der „sich dem natürlichen Verstande und Rechtsgefühl, der naturalis ratio, ganz von selbst als Consequenz entscheidender Richtersprüche aufdrängt (und) (...) im Allgemeinen auch als ein dem ius gentium im römischen Sinne angehöriges, nämlich als ein bei allen Nationen von Gesittung und Bildung, wenn schon nicht in allenthalben in gleichem Umfang eingebürgertes (...) bezeichnet werden“⁵ dürfe.

In historischen Gesetzen finden sich Beispiele für dieses Prinzip.

² Mansdörfer, Das Prinzip des ne bis in idem im europäischen Strafrecht, S. 54.

³ Landau, ZRG KA 87 (1970), 124, 142 ff.

⁴ Mansdörfer, Das Prinzip des ne bis in idem im europäischen Strafrecht, S. 56.

⁵ Heffter, Non bis in idem, 1873, S. 5.

Die Prämissen der Anerkennung ausländischer Strafurteile sind schon in der Rheinschiffahrtsakte vom 17.10.1868 (Art. 40 Abs. 1) zu finden. In dieser einigten sich die Rheinuferstaaten Belgien, Deutschland, Frankreich, die Niederlande und die Schweiz darüber, Urteile der jeweiligen Gerichte auch dann zu vollstrecken, wenn das urteilende Gericht außerhalb des vollstreckenden Staates liegt. Diese Gegenseitigkeitsvereinbarung war allerdings auf die Verhängung von Geldstrafen beschränkt.

Im deutschen Gesetz ist der Grundsatz ursprünglich in den §§ 3 ff. RStGB verankert. Bis 1940 galt nach § 3 RStGB das Territorialitätsprinzip, nach welchem dem deutschen Strafrecht alle Straftaten, die im Inland begangen wurden, unterliegen. Die erste Normierung eines allgemeinen Doppelbestrafungsverbotes ist in dem § 4 S. 1 RStGB⁶ enthalten, der die Verfolgung wegen im Ausland begangener Verbrechen und Vergehen ausschloss, wobei in dem zweiten Satz der Vorschrift eine Ausnahme davon und somit die Möglichkeit einer Doppelbestrafung normiert war. Unklar war der Zweck des § 5 RStGB⁷. Dem Wortlaut kann nicht ohne Weiteres entnommen werden, ob die Vorschrift als Ausnahme vom Grundsatz, dass ausländische Verurteilungen inländischen nicht gleichstehen⁸ zu verstehen war, und dass es sich somit nicht um eine Verankerung des Grundsatzes des Doppelbestrafungsverbots handelte, oder ob der Gesetzgeber ein ausdrückliches Verbot der Doppelbestrafung für bestimmte Fälle regeln wollte, als Bestätigung bzw. Konkretisierung des § 4 S. 1 RStGB. Schon damals wiederholte das Reichsgericht aber, es handele sich bei der Norm nicht um eine Verankerung

⁶ § 4 RStGB:

Wegen der im Auslande begangenen Verbrechen und Vergehen findet in der Regel keine Verfolgung statt. Jedoch kann nach den Strafgesetzen des Deutschen Reichs verfolgt werden:

1. ein Ausländer, welcher im Auslande eine hochverrätherische Handlung gegen das Deutsche Reich oder einen Bundesstaat, oder ein Münzverbrechen begangen hat;
2. ein Deutscher, welcher im Auslande eine hochverrätherische oder landesverrätherische Handlung gegen das Deutsche Reich oder einen Bundesstaat, eine Beleidigung gegen einen Bundesfürsten oder ein Münzverbrechen begangen hat;
3. ein Deutscher, welcher im Auslande eine Handlung begangen hat, die nach den Gesetzen des Deutschen Reichs als Verbrechen oder Vergehen anzusehen und durch die Gesetze des Orts, an welchem sie begangen wurde, mit Strafe bedroht ist.

⁷ § 5 RStGB

Im Falle des § 4 Nr. 3. bleibt die Verfolgung ausgeschlossen, wenn

1. von den Gerichten des Auslandes über die Handlung rechtskräftig erkannt und entweder eine Freisprechung erfolgt oder die ausgesprochene Strafe vollzogen,
2. die Strafverfolgung oder die Strafvollstreckung nach den Gesetzen des Auslandes verjährt oder die Strafe erlassen, oder
3. der nach den Gesetzen des Auslandes zur Verfolgbarkeit der Handlung erforderliche Antrag des Verletzten nicht gestellt worden ist.

⁸ Vgl. Mayer, ne bis in idem-Wirkung europäischer Strafentscheidungen, 1992, S. 28.

eines allgemeinen Doppelbestrafungsverbotes, der Grundsatz solle nur bei innerstaatlichen Sachverhalten gelten.⁹

Mit der „Verordnung über den Geltungsbereich des Strafrechts“ vom 06.05.1940 wurde durch den nationalsozialistischen Normengeber aus ideologischen Gründen die zuvor durchaus in weiterem Umfang vorhandene ne bis in idem-Wirkung ausländischer Strafurteile verringert.

Schon aus diesen Darstellungen lässt sich ableiten, dass es zwar eine Reihe von grundsätzlichen Überlegungen zu diesem Thema gab, aber ein weltweit geltendes gesetzliches Verbot der doppelten Bestrafung ist daraus nicht zu erkennen. Zwar findet man es als Inhalt des Fifth Amendment der Verfassung der vereinigten Staaten und auch in internationalen Verträgen wie dem Internationalen Pakt über bürgerliche und politische Recht der Vereinten Nationen vom 23.3.1976 findet sich in Art. 14 Abs.7 eine solche Bestimmung. Die allgemeine Akzeptanz ist weltweit dennoch nur als Prinzip zu verstehen.

II. Ein Europäisches Verbot der doppelten Bestrafung ?

Die Entwicklung Europas zu einem Gemeinschaftsraum und die dadurch bedingte Multiplizierung von Abkommen und internationalen Verträgen führen dazu, dass die europäischen Staaten nicht mehr als isolierte, von einander losgelöste Rechtsanwender anzusehen sind, sondern als aktive Elemente eines größeren Gebildes, die miteinander zusammenarbeiten wollen und müssen.

Die Mitgliedstaaten sollen gegenseitig auf ihre Strafrechtssysteme vertrauen, auch wenn nach dem nationalen Recht ein anderes Ergebnis eingetreten wäre. Dies kann zu Unzuträglichkeiten führen, wenn der ausländische Richter deutsche Strafverfolgungsinteressen (und umgekehrt) nicht berücksichtigt. Der Strafrichter ist also Gemeinschaftsrichter in dem Sinne, als dass er nicht mehr nur für seinen Nationalstaat handelt, sondern an einer gemeinsamen europäischen Rechtsordnung, die in rascher Bewegung ist, mitarbeitet.¹⁰

Daher ist zu untersuchen, wie sich der Grundsatz des „Ne-bis-in-idem“ auf der europäischen Ebene etabliert hat.

⁹ Specht, Die zwischenstaatliche Geltung des Grundsatzes ne bis in idem, 1999, S. 10 f. m.w.N.

¹⁰ Iglesias, NJW 1999, 1.

Hier kommt eine Betrachtung von zwei Normenkomplexen in Betracht. Zum einen ist Art. 50 Grundrechte-Charta der Europäischen Union (GrC)¹¹ in Verbindung mit Art 4 des Protokolls

¹¹ CHARTA DER GRUNDRECHTE DER EUROPÄISCHEN UNION 2012/C 326/02

Artikel 50

Recht, wegen derselben Straftat nicht zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft zu werden
Niemand darf wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden.

TITEL VII ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN ÜBER DIE AUSLEGUNG UND ANWENDUNG DER CHARTA

Artikel 51

Anwendungsbereich

(1) Diese Charta gilt für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Dementsprechend achten sie die Rechte, halten sie sich an die Grundsätze und fördern sie deren Anwendung entsprechend ihren jeweiligen Zuständigkeiten und unter Achtung der Grenzen der Zuständigkeiten, die der Union in den Verträgen übertragen werden.

(2) Diese Charta dehnt den Geltungsbereich des Unionsrechts nicht über die Zuständigkeiten der Union hinaus aus und begründet weder neue Zuständigkeiten noch neue Aufgaben für die Union, noch ändert sie die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten und Aufgaben.

Artikel 52

Tragweite und Auslegung der Rechte und Grundsätze

(1) Jede Einschränkung der Ausübung der in dieser Charta anerkannten Rechte und Freiheiten muss gesetzlich vorgesehen sein und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.

(2) Die Ausübung der durch diese Charta anerkannten Rechte, die in den Verträgen geregelt sind, erfolgt im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Bedingungen und Grenzen.

(3) Soweit diese Charta Rechte enthält, die den durch die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten garantierten Rechten entsprechen, haben sie die gleiche Bedeutung und Tragweite, wie sie ihnen in der genannten Konvention verliehen wird. Diese Bestimmung steht dem nicht entgegen, dass das Recht der Union einen weiter gehenden Schutz gewährt.

(4) Soweit in dieser Charta Grundrechte anerkannt werden, wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben, werden sie im Einklang mit diesen Überlieferungen ausgelegt.

(5) Die Bestimmungen dieser Charta, in denen Grundsätze festgelegt sind, können durch Akte der Gesetzgebung und der Ausführung der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union sowie durch Akte der Mitgliedstaaten zur Durchführung des Rechts der Union in Ausübung ihrer jeweiligen Zuständigkeiten umgesetzt werden. Sie können vor Gericht nur bei der Auslegung dieser Akte und bei Entscheidungen über deren Rechtmäßigkeit herangezogen werden.

(6) Den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten ist, wie es in dieser Charta bestimmt ist, in vollem Umfang Rechnung zu tragen.

(7) Die Erläuterungen, die als Anleitung für die Auslegung dieser Charta verfasst wurden, sind von den Gerichten der Union und der Mitgliedstaaten gebührend zu berücksichtigen.

Artikel 53 Schutzniveau

Keine Bestimmung dieser Charta ist als eine Einschränkung oder Verletzung der Menschenrechte und Grundfreiheiten auszulegen, die in dem jeweiligen Anwendungsbereich durch das Recht der Union und das Völkerrecht sowie durch die internationalen Übereinkünfte, bei denen die Union oder alle Mitgliedstaaten Vertragsparteien sind, darunter insbesondere die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, sowie durch die Verfassungen der Mitgliedstaaten anerkannt werden.

Nr. 7¹² zu sehen und zum anderen ist auf Art. 54 des Übereinkommens zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 (SDÜ) aufmerksam zu machen. Art. 6 Abs. 1U Abs. 1 EUV im Vertrag von Lissabon erklärt die Grundrechte-Charta zu verbindlichen EU Vertragsrecht. In den "ERLÄUTERUNGEN (*) ZUR CHARTA DER GRUNDRECHTE (2007/C 303/02)"¹³ finden sich die seit dem Jahre 2007 geltenden Auslegungsgrundsätze.

¹² Protokoll Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 22. November 1984 (in Kraft seit dem 1. November 1988) geändert durch Artikel 2 Absatz 6 des Prot. Nr. 11 mit Wirkung vom 1. November 1998

Artikel 4 - Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht gestellt oder bestraft zu werden

- (1) Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.
- (2) Absatz 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangene Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweise.
- (3) Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen nicht nach Artikel 15 der Konvention außer Kraft gesetzt werden.

¹³ Erläuterung zu Artikel 50

Recht, wegen derselben Straftat nicht zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft zu werden

Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK lautet wie folgt:

- „1. Niemand darf wegen einer Straftat, wegen der 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.
2. Absatz 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangene Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweist.
3. Von diesem Artikel darf nicht nach Artikel 15 der Konvention abgewichen werden.“

Die Regel „ne bis in idem“ wird im Unionsrecht angewandt (siehe in der umfangreichen Rechtsprechung Urteil vom 5. Mai

1966, Rechtssachen 18/65 und 35/65, Gutmann gegen Kommission, Slg. 1966, 150, und in jüngerer Zeit Urteil des

Gerichts erster Instanz vom 20. April 1999, verbundene Rechtssachen T-305/94 und andere, Limburgse Vinyl Maatschappij

NV gegen Kommission, Slg. 1999, II-931). Es ist darauf hinzuweisen, dass die Regel des Verbots der Doppelbestrafung sich

auf gleichartige Sanktionen, in diesem Fall durch ein Strafgericht verhängte Strafen, bezieht.

Nach Artikel 50 findet die Regel „ne bis in idem“ nicht nur innerhalb der Gerichtsbarkeit eines Staates, sondern auch

zwischen den Gerichtsbarkeiten mehrerer Mitgliedstaaten Anwendung. Dies entspricht dem Rechtsbesitzstand der Union;

siehe die Artikel 54 bis 58 des Schengener Durchführungsübereinkommens und Urteil des Gerichtshofes vom 11. Februar

2003, Rechtssache C-187/01 Gözütok (Slg. 2003, I-1345), Artikel 7 des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften sowie Artikel 10 des Übereinkommens über die Bekämpfung der

Bestechung. Die klar eingegrenzten Ausnahmen, in denen die Mitgliedstaaten nach diesen Übereinkommen von der Regel

Damit liegen grundsätzlich zwei europäische Normen vor, die den Anwendungsbereich des Ne-bis-in-idem Grundsatz zuzuordnen sind.

(1) Normen des EU-Rechts

(a) Art. 54 SDÜ (Schengen)

Für die Schengen-Staaten gilt seit 1990 Art. 54 SDÜ.¹⁴ Seit 2001 gilt die Vorschrift für fast alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union.¹⁵ Nach dieser Vorschrift stellt die rechtskräftige Aburteilung einer Straftat durch einen Schengen-Staat für die Durchführung eines weiteren Prozesses in einem anderen Schenken-Staat ein Verfahrenshindernis dar.

aa) Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des Art 54 SDÜ

Eine Ausnahme davon ist im Art. 55 SDÜ vorgesehen, danach muss ein Schengen-Staat Art. 54 SDÜ nicht anwenden, wenn die Tat:

- ganz oder teilweise in seinem Hoheitsgebiet begangen wurde,
- sich gegen seine wesentlichen Interessen richtete,
- von einem seiner Bediensteten unter Verletzung seiner Amtspflichten begangen wurde.

In diesen Fällen, in welchen das Vertrauen der Schengen-Staaten hinsichtlich der Rechtsanwendung anderer Schengen-Staaten doch geschwächt zu sein scheint, wird die Doppelbestrafung ausdrücklich erlaubt. Ähnlich wie bei den Nicht-Schengen-Staaten wird dieses unangenehme, weil mit der Verfassung und dem natürlichen Rechtsempfinden

„ne bis in idem“ abweichen können, sind von der horizontalen Klausel des Artikels 52 Absatz 1 über die Einschränkungen abgedeckt. Was die in Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 bezeichneten Fälle betrifft, nämlich die Anwendung des Grundsatzes in ein und demselben Mitgliedstaat, so hat das garantierte Recht dieselbe Bedeutung und dieselbe Tragweite wie das entsprechende Recht der EMRK.
14.12.2007 DE Amtsblatt der Europäischen Union C 303/31

¹⁴ Art. 54 SDÜ

Wer durch eine Vertragspartei rechtskräftig abgeurteilt worden ist, darf durch eine andere Vertragspartei wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, vorausgesetzt, dass im Fall einer Verurteilung die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann.

¹⁵ Ausnahmen bei den EU-Mitgliedstaaten sind Großbritannien, Irland und Zypern; Bulgarien, Rumänien und Kroatien wenden den Schengen-Besitzstand bislang nur teilweise an. Zu den Schengen-Staaten gehören weiterhin die Nicht-EU-Staaten Island, Norwegen, Schweiz und Liechtenstein.

unvereinbare Ergebnis dadurch „korrigiert“, dass in diesen Fällen gemäß Art. 56 SDÜ die im Ausland erlittene Freiheitsentziehung anzurechnen ist.

Abgesehen von der Frage, ob eine solche Vorschrift, die ausdrücklich eine mehrfache Aburteilung erlaubt, rechtmäßig ist, zeigt sie auf, dass sie gerade für die Fragen des Steuerstrafrechts wenig konkrete Anwendungsregelungen mit sich gibt.

Die erste Alternative des Art 55 SDÜ, nämlich doch Doppelbestrafung, wenn die Tat auf dem Boden des betroffenen Staates durchgeführt wurde hilft im Steuerrecht nicht. Gerade durch die deutsche gesetzgeberische Konstruktion, dass die Tathandlung in Deutschland liegt weil der Taterfolg der Steuerhinterziehung in Deutschland liegt, führt zur Bestrafung in Deutschland auch wenn im Ausland schon eine Bestrafung vorhanden war.

Denn in den en Fällen, in denen die Länder keine Einigkeit über die Zuordnung des Steueraufkommen bei der grenzüberschreitenden Besteuerung haben, werden beide Länder die Handlung in das jeweilige eigene Land hinein verlegen. Damit liegt die Ausnahme des Art 55 1. Alt SDÜ vor, Art 54 SDÜ hilft nicht.

Aus der zweiten Fallkonstellation des Art 55 SDÜ geht insbesondere hervor, dass die Interessenlage des jeweiligen Staates eine wesentliche Rolle bei der Bestrafungslegitimation spielt. Anders ausgedrückt: der Staat muss bestrafen können und bestrafen dürfen, wenn die vorgeworfene Straftat seine Interessen berührt.

Soweit daher der jeweilige Saat das Steueraufkommen aus der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung für sich beansprucht, so hindert Art 54 SDÜ wegen der Vorschrift des Art 55 2. Alt. SDÜ die Bestrafung nicht. Daran, dass die Staaten das jeweilige Steueraufkommen als ihre wesentlichen Interessen ansehen bestehen keine Zweifel.

Für den Verteidiger stellt sich dadurch das Problem, dass in den Fällen, in denen sich die Saaten nicht auf die Zuteilung des Steueraufkommens einigen konnten eine doppelte Bestrafung auch durch den Verweis auf Art 54 SDÜ nicht zu verhindern ist.

Soweit sich die betroffenen Staaten der grenzüberschreitenden Besteuerung darüber einig sind, wem das ausschliessliche Besteuerungsrecht zusteht, ist ein Rückgriff auf die Normen des SDÜ

gar nicht notwendig. Wenn sich die Saaten aber uneinig über das Besteuerungsrecht sind, hilft der Rückgriff auf Art 54 SDÜ auch nicht. Die Divergenz hinsichtlich der Meinung der betroffenen Staaten kann dadurch entstehen, dass das betroffene DBA ein geteiltes Besteuerungsrecht zuweist. Aber auch bei einem eindeutig zuweisenden DBA kann das andere Land, weil es ein Treaty override verfolgt, für sich die Steuer und letztendlich die Strafgewalt aus den nicht abgeföhrten Steuer beanspruchen.

Ein Rechtsanspruch des verfolgten Steuerstrftäters, dass die beiden Staaten sich auf ein ausschließliches Besteuerungsrecht einigen, besteht nicht.

Es bleibt bei der grundsätzlichen Aussage, dass Art. 54 SDÜ zwar eine doppelte Bestrafung an sich verhindern will, dass diese aber gerade für die Tatbestände der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung aufgrund der Regelungen in Art. 55 SDÜ ins Leere läuft.

bb) Hinweise der Rechtsprechung zur Subsumtion dieser Normen

Die Rechtsprechung des EuGH hat die Voraussetzungen des Art. 54 SDÜ in mehreren Leitentscheidungen konturiert:

Für die Reichweite des Schutzes ist entscheidend, was als „dieselbe Tat“ gilt. Der EuGH knüpft – sowohl im Kontext des Art. 54 SDÜ als auch des Art. 50 GRCh – im Kern an die Identität der wesentlichen tatsächlichen Umstände (materieller Lebenssachverhalt) an. In Van Esbroeck stellte der EuGH klar, dass es auf die Identität der materiellen Tathandlungen ankommt und nicht auf die rechtliche Einordnung nach nationalem Recht.¹⁶

Auch der EGMR versteht seit Sergey Zolotukhin „idem“ als Identität der Tatsachen bzw. der konkreten historischen Ereignisse, unabhängig von der rechtlichen Würdigung.¹⁷

Neuere EuGH-Rechtsprechung – insbesondere bpost und Nordzucker – bestätigt die faktische Betrachtung für Art. 50 GRCh. Der EuGH betont dabei zugleich, dass kumulative Sanktionssysteme nur unter den engen Voraussetzungen des Art. 52 Abs. 1 GRCh

¹⁶ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 09.03.2006 – C-436/04, Van Esbroeck, ECLI:EU:C:2006:165 (Art. 54 SDÜ; „dieselbe Tat“ = dieselben tatsächlichen Umstände).

¹⁷ EGMR (Große Kammer), Urt. v. 10.02.2009 – Sergey Zolotukhin/Russland, Nr. 14939/03 (Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK; „idem“ als identischer Tatsachenkern).

verhältnismäßig zulässig sind¹⁸ und ¹⁹.

Zum Merkmal „rechtskräftig abgeurteilt“ (res iudicata) zählen unter bestimmten Voraussetzungen auch staatsanwaltschaftliche Erledigungsentscheidungen, wenn sie nach nationalem Recht eine endgültige Beendigung des Verfahrens bewirken und mit einer Sanktionswirkung verbunden sind (z.B. Einstellung gegen Auflagen/Strafklageverbrauch im Sinne einer endgültigen Erledigung). Der EuGH hat dies in der Entscheidung Gözütok und Brügge herausgearbeitet²⁰).

Umgekehrt genügt eine bloße prozessuale Beendigung ohne Sachprüfung, die allein an parallel geführte Ermittlungen in einem anderen Mitgliedstaat anknüpft, nicht: In Miraglia verneinte der EuGH die Anwendung des Art. 54 SDÜ, weil die Einstellung ausschließlich wegen paralleler Strafverfolgung in einem anderen Staat erfolgte und keine inhaltliche Prüfung in der Sache stattgefunden hatte²¹.

Für die Frage, wann eine Erledigungsentscheidung als „rechtskräftig“ im Sinne des Art. 54 SDÜ anzusehen ist, verlangt der EuGH zudem, dass die Entscheidung auf einer hinreichenden Prüfung des Sachverhalts beruht. In Kossowski wurde ein Strafklageverbrauch verneint, wenn die Entscheidung auf einer nur oberflächlichen/ungenügenden Ermittlung beruhte.²²

Zum Merkmal der „Vollstreckung“ hat der EuGH die – im Wortlaut von Art. 54 SDÜ angelegte – Vollstreckungsbedingung streng, aber zugleich teleologisch ausgelegt. In Spasic bestätigte der EuGH, dass die Vollstreckungsbedingung unionsrechtlich zulässig ist und Art. 54 SDÜ

¹⁸ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 22.03.2022 – C-117/20, bpost, ECLI:EU:C:2022:202 (Art. 50 GRCh; „idem“ und Beschränkbarkeit bei koordinierter Doppelspurigkeit). Weiterführend: EuGH, Urt. v. 04.05.2023 – C-97/21, MV-98, ECLI:EU:C:2023:371; EuGH, Urt. v. 12.12.2024 – C-331/23, Dranken Van Eetvelde, ECLI:EU:C:2024:1027; EuGH, Urt. v. 03.07.2025 – C-733/23, Beach and bar management, ECLI:EU:C:2025:515.

¹⁹ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 22.03.2022 – C-151/20, Nordzucker u.a., ECLI:EU:C:2022:203 (Art. 50 GRCh; Anforderungen an zulässige Mehrfachverfolgung/Koordinierung). Vgl. auch EuGH, Urt. v. 04.05.2023 – C-97/21, MV-98, ECLI:EU:C:2023:371.

²⁰ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 11.02.2003 – verb. Rs. C-187/01 und C-385/01, Gözütok und Brügge, ECLI:EU:C:2003:87 (Art. 54 SDÜ; „rechtskräftig abgeurteilt“ auch bei staatsanwaltschaftlicher Erledigung nach Auflagen).

²¹ EuGH (5. Kammer), Urt. v. 10.03.2005 – C-469/03, Miraglia, ECLI:EU:C:2005:156 (Art. 54 SDÜ; Einstellung ohne Sachprüfung entfaltet keine Sperrwirkung).

²² EuGH (Große Kammer), Urt. v. 29.06.2016 – C-486/14, Kossowski, ECLI:EU:C:2016:483 (Art. 54 SDÜ; Mindestanforderungen an Sachverhaltsaufklärung für Sperrwirkung).

trotz Art. 50 GRCh an die Vollstreckung anknüpfen darf.²³ Zugleich hat der EuGH in anderen Konstellationen (etwa bei zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafen) eine funktionale Auslegung vorgenommen, um den Schutz des Art. 54 SDÜ nicht leerlaufen zu lassen.

Für das Steuerstrafrecht sind zwei praktische Einschränkungen besonders relevant:

(aa) Die Vollstreckungsbedingung kann gerade in frühen Verfahrensphasen dazu führen, dass eine rechtskräftige ausländische Verurteilung (noch) kein Verfahrenshindernis begründet, weil die Sanktion – nach dem Recht des Urteilsstaats – noch nicht „vollstreckt“ ist. Damit ist der Beschuldigte faktisch weiterhin der Gefahr einer zweiten Strafverfolgung ausgesetzt, obwohl bereits ein rechtskräftiges Urteil existiert.

(bb) Art. 55 SDÜ erlaubt den Vertragsstaaten unter bestimmten Voraussetzungen, von Art. 54 SDÜ abzuweichen. Nach Art. 55 Abs. 1 SDÜ kann ein Vertragsstaat erklären, dass er Art. 54 SDÜ nicht anwendet, wenn die Tat ganz oder teilweise in seinem Hoheitsgebiet begangen wurde, sich gegen seine wesentlichen Interessen richtet oder von einem seiner Bediensteten unter Verletzung seiner Amtspflichten begangen wurde (siehe zuvor). Die Bedeutung dieser Ausnahmebestimmung wurde jüngst durch den EuGH erneut beleuchtet: In der Entscheidung C-365/21 (Generalstaatsanwaltschaft Bamberg) hat der EuGH sich mit der Reichweite und den unionsrechtlichen Grenzen einer Art.-55-Erklärung befasst und klargestellt, dass auch bei einer solchen Abweichung das unionsrechtliche Grundrecht aus Art. 50 GRCh und dessen Schrankenregime (Art. 52 Abs. 1 GRCh) zu beachten sind.²⁴

Gerade bei grenzüberschreitenden steuerstrafrechtlichen Delikten ist zudem zu beachten, dass die tatbestandliche Bestimmung des Tatorts und des geschützten Interesses in den beteiligten Staaten divergieren kann. Die in Art. 55 Abs. 1 lit. a SDÜ vorgesehene Ausnahme („Tat ganz oder teilweise im Hoheitsgebiet“) kann dadurch in Konstellationen mit Doppelanknüpfung praktisch häufig einschlägig werden. Hinzu tritt, dass Staaten Steueraufkommen typischerweise als wesentliches Interesse verstehen; ob und in welchem Umfang dies eine Art.-55-Erklärung tragen kann, ist einzelfallabhängig und wird durch die Anforderungen der Verhältnismäßigkeit

²³ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 27.05.2014 – C-129/14 PPU, Spasic, ECLI:EU:C:2014:586 (Art. 54 SDÜ; Vollstreckungsbedingung).

²⁴ EuGH (5. Kammer), Urt. v. 23.03.2023 – C-365/21, Generalstaatsanwaltschaft Bamberg, ECLI:EU:C:2023:236 (Art. 55 SDÜ; Anforderungen an die wirksame Erklärung/Ausnahme).

begrenzt.²⁵

Zwischenergebnis: Art. 54 SDÜ ist ein zentraler Baustein des transnationalen ne-bis-in-idem-Schutzes in Europa. Seine Wirksamkeit in steuerstrafrechtlichen Konfliktlagen wird jedoch durch die Vollstreckungsbedingung und mögliche Art.-55-Ausnahmen in bestimmten Konstellationen faktisch eingeschränkt. Ein tauglicher Verteidigungsansatz ergibt sich daraus nicht.

(b) Art. 50 GRC; ne bis in idem als Unionsgrundrecht und seine Grenzen

Die Grundrechtecharta enthält in ihrem Art. 50 GRC²⁶ eine dem Art. 54 SDÜ ähnliche Regelung. Hinweise für eine ähnliche Nichtanwendbarkeit der grundsätzlichen Aussage wie sie über Art. 55 SDÜ eingeschränkt wird sind der GRC nicht zu entnehmen. Daher stellt sich hier die Frage der vorrangigen Anwendbarkeit.

Art. 6 Abs. 1U Abs. 1 EUV im Vertrag von Lissabon erklärt die Grundrechte-Charta zu verbindlichen EU Vertragsrecht, womit sich die Frage der Anwendung dieser Norm seit dem Vertrag von Lissabon in einer neuen Form stellt. Denn Art. 51 Abs. 1 GRC²⁷ bindet die GRC nationale Hoheitsträger "ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union". Dieser Fokus bildet die Überlegung zu der Anwendbarkeit und Auslegung der Inhalte der GRC. Für das Steuerstrafrecht bedeutet dies: Ein unmittelbarer Anwendungsfall liegt insbesondere im Bereich der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer), der Zölle sowie der strafrechtlichen Bekämpfung von Handlungen zulasten der finanziellen Interessen der Union (Art. 325 AEUV)

²⁵ Wie zuvor

²⁶ Art. 50 GRC Recht, wegen derselben Straftat nicht zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft zu werden Niemand darf wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden.

²⁷ Artikel 51 Anwendungsbereich

(1) Diese Charta gilt für die Organe und Einrichtungen der Union unter Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Dementsprechend achten sie die Rechte, halten sie sich an die Grundsätze und fördern sie deren Anwendung gemäß ihren jeweiligen Zuständigkeiten.

(2) Diese Charta begründet weder neue Zuständigkeiten noch neue Aufgaben für die Gemeinschaft und für die Union, noch ändert sie die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten und Aufgaben

Durch ein Urteil der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofs scheint die aktuelle Auslegung geklärt zu sein.²⁸ Argumente aus der bisher geführte Diskussion zum Verhältnis der GRC zu dem übrigen Normgebilde²⁹ haben keinen großen Aussagewert.

Herr Fransson, ein schwedischer Fischer, hat Einkommen- und Umsatzsteuer hinterzogen. Die schwedische Finanzverwaltung legt ihm gemäß einer schwedischen Sanktionsregelung Geldbußen in Form von Steuerzuschlägen auf. Gegen das sodann gegen ihn gerichteten Strafverfahren berief sich Herr Fransson auf das Verbot der Doppelbestrafung gemäß Art. 4 des Protokolls Nummer 7. und Art. 50 GRC. Das schwedische Gericht rief den EuGH an.

Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die europäischen Grundrechte aus der Charta trotz der geringen Dichte der unionsrechtlichen Vorgaben einschlägig sind. Der unionsrechtliche Bezug der schwedischen Normen zum Unionsrecht ergibt sich wie der EuGH ausführt wie folgt: Nach Art. 2, 250 Abs. 1 und 273 der RiL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und aus Art. 4 Abs. 3 EUV ist jeder Mitgliedstaat verpflichtet, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen.³⁰ Zugleich hat der EuGH dort die „Engel-Kriterien“ als Maßstab herangezogen, um zu beurteilen, ob eine verwaltungsrechtlich ausgestaltete Sanktion wegen ihrer Art und Schwere strafrechtlichen Charakter hat. Zusätzlich birgt Art. 325 AEUV die Verpflichtung für Mitgliedstaaten, zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, dieselben wie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richtet. Da die Eigenmittel der Union gemäß dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1 des Beschlusses 2007/436/EG, Euratom des Rates vom 7. Juni 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 163, S. 17) u. a. die Einnahmen umfassen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der

²⁸ Fransson Fall, C-617/10

²⁹ vgl. Eckstein, Ken, ZStW 124 (2012), 490 (509 ff., 514 ff. m.w.N.)

³⁰ vgl Rn. 50 des Urteil

Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den Haushalt der Union, da jedes Versäumnis bei der Erhebung Ersterer potenziell zu einer Verringerung Letzterer führt.³¹ Hinsichtlich der hinterzogenen Ertragsteuern verhält sich das Urteil weiter nicht.

Kritik ist an dieser Stelle hinsichtlich der Frage der Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen Hinterziehung der Umsatzsteuer und der Finanzierung des Haushaltes der Union angebracht. Es gibt keine eigene Steuer der Union. Es ist die Umsatzsteuer von Schweden und nicht die der Union hinterzogen worden. Daher kann allenfalls eine mittelbare Wirkung der hinterzogenen Umsatzsteuer zur Haushaltsfinanzierung festgestellt werden.

Mit der vorgenannten Argumentationskette bejaht die EuGH (dennoch), dass die nationalen Strafvorschriften als "Durchführung des Unionsrechts" im Sinne des Art. 51 Abs. 1 GRC anzusehen sind.³²

Dass die nationalen Strafvorschriften zum Teil sehr viel älter sind (also nicht auf der Durchführung als *causa* beruhen) stört das Gericht nicht. Denn aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich im Wesentlichen, dass die in der Unionsrechtsordnung garantierten Grundrechte in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden. Insoweit hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass er eine nationale Rechtsvorschrift nicht im Hinblick auf die Charta beurteilen kann, wenn sie nicht in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt. Sobald dagegen eine solche Vorschrift in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, hat der im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens angerufene Gerichtshof dem vorlegenden Gericht alle Auslegungshinweise zu geben, die es benötigt, um die Vereinbarkeit dieser Regelung mit den Grundrechten beurteilen zu können, deren Wahrung er sichert.³³

Soweit also das nationale Gericht zu prüfen hat, ob mit den Grundrechten eine nationale Vorschrift oder Maßnahme vereinbar ist, die in einer Situation, in der das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, das Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta durchführt, steht es somit den nationalen Behörden und Gerichten weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt

³¹ vgl Rn. 51 des Urteil

³² vgl Rn. 52 des Urteil

³³ vgl Rn. 44 des Urteil

wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.³⁴

Mit diesen Vorüberlegungen kommt der EuGH sodann zu der Aussage, dass er befugt ist die Vorlagefragen zu beantworten.

Bei der Frage, welche nationale Maßnahme neben den verwaltungsrechtlichen Charakter hinaus strafrechtlichen Charakter hat, und damit das Verbot der Doppelbestrafung auslösen würde, wird auf drei Kriterien hingewiesen, die maßgeblich sind, um eine Maßnahme als strafrechtlich relevant zu betrachten: erstens die rechtliche Einordnung der Zuwiderhandlung im innerstaatlichen Recht, zweitens die Art der Zuwiderhandlung und drittens die Art und der Schweregrad der angedrohten Sanktion.³⁵ Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht dieser Kriterien zu beurteilen, ob die nach nationalem Recht vorgesehene Kumulierung von steuerlichen und strafrechtlichen Sanktionen anhand der nationalen Schutzstandards im Sinne von Randnr. 29 des vorliegenden Urteils zu prüfen ist, was das Gericht unter Umständen zu dem Ergebnis führen kann, dass diese Kumulierung gegen diese Standards verstößt, sofern die verbleibenden Sanktionen wirksam, angemessen und abschreckend sind.³⁶

"Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

1. Der in Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union aufgestellte Grundsatz ne bis in idem hindert einen Mitgliedstaat nicht daran, zur Ahndung derselben Tat der Nichtbeachtung von Erklärungspflichten im Bereich der Mehrwertsteuer eine steuerliche Sanktion und danach eine strafrechtliche Sanktion zu verhängen, sofern die erste Sanktion keinen strafrechtlichen Charakter hat, was vom nationalen Gericht zu prüfen ist.

2. Das Unionsrecht regelt nicht das Verhältnis zwischen der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten und den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten und bestimmt auch nicht, welche Konsequenzen ein nationales Gericht aus einem Widerspruch zwischen den durch diese

³⁴ vgl Rn. 54 des Urteil

³⁵ vgl Rn 60 des Urteil

³⁶ vgl Rn 61 des Urteil

Konvention gewährleisteten Rechten und einer nationalen Rechtsvorschrift zu ziehen hat.

Das Unionsrecht steht einer Gerichtspraxis entgegen, die die Verpflichtung des nationalen Gerichts, Vorschriften, die gegen ein durch die Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantiertes Grundrecht verstößen, unangewendet zu lassen, davon abhängig macht, dass sich dieser Verstoß klar aus den betreffenden Rechtsvorschriften oder der entsprechenden Rechtsprechung ergibt, da sie dem nationalen Gericht die Befugnis abspricht - gegebenenfalls in Zusammenarbeit mit dem Gerichtshof der Europäischen Union - die Vereinbarkeit dieser Bestimmung mit der Charta umfassend zu beurteilen."

Ohne zunächst auf den Inhalten der konkreten Entscheidung weiter einzugehen ist er jedenfalls als Zwischenergebnis festzuhalten, dass ein Verteidiger sich auf Art 50 GRC als geltendes Recht berufen kann, um eine doppelte Bestrafung seines Mandanten zu verhindern. Dies gilt nicht nur im Vergleich zweier innerstaatlicher Sanktionen, sondern muss erst recht dann gelten, wenn bereits in einem anderen Land eine Verurteilung erfolgt ist.

Anzumerken bleibt, dass diese Entscheidung des EuGH vom Bundesverfassungsgericht nicht widerspruchslos akzeptiert wurde. In einer Entscheidung zum Antiterrordateigesetz³⁷ wurde die nationale Besonderheit in Bezug auf Strafsachen wie folgt hervorgehoben:

"Gleichwohl ist unzweifelhaft und – im Übrigen auch nach den Maßstäben der Acte-claire-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982, Rs. C-283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, S. 3415 Rn. 16 ff.) – keiner weiteren Klärung bedürftig, dass das Antiterrordateigesetz und die auf seiner Grundlage erfolgende Tätigkeit der Sicherheitsbehörden und Nachrichtendienste keine Durchführung des Rechts der Union im Sinne des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EuGRCh darstellen. Für die Datenschutzrichtlinie ergibt sich dies schon aus Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 95/46/EG, die die Datenverarbeitung betreffend die öffentliche Sicherheit, die Sicherheit des Staates und die Tätigkeiten des Staates im strafrechtlichen Bereich ausdrücklich aus ihrem Anwendungsbereich ausnimmt. Auch sonst ist die Einrichtung und Ausgestaltung der Antiterrordatei nicht durch Unionsrecht

³⁷ BverfG Urteil des Ersten Senats vom 24. April 2013 ,1 BvR 1215/07, dort insb. Rn 90 und 91

determiniert. Insbesondere gibt es keine unionsrechtliche Bestimmung, die die Bundesrepublik Deutschland zur Einrichtung einer solchen Datei verpflichtet, sie daran hindert oder ihr diesbezüglich inhaltliche Vorgaben macht. Das Antiterrordateigesetz verfolgt vielmehr innerstaatlich bestimmte Ziele, die das Funktionieren unionsrechtlich geordneter Rechtsbeziehungen nur mittelbar beeinflussen können, was für eine Prüfung am Maßstab unionsrechtlicher Grundrechtsverbürgungen nicht genügt (vgl. EuGH, Urteil vom 18. Dezember 1997, C-309/96, *Annibaldi*, Slg. 1997, S. I-7493 Rn. 22). Eine Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte scheidet damit von vornherein aus. Es ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des Art. 51 Abs. 2 EuGRCh wie auch aus Art. 6 Abs. 1 des Vertrags über die Europäische Union, dass die Charta den Geltungsbereich des Unionsrechts nicht über die Zuständigkeiten der Union hinaus ausdehnt und weder neue Zuständigkeiten noch neue Aufgaben für die Union begründet noch die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten und Aufgaben ändert (vgl. auch EuGH, Urteil vom 15. November 2011, C-256/11, *Dereci u.a.*, Rn. 71; EuGH, Urteil vom 8. November 2012, C-40/11, *Iida*, Rn. 78; EuGH, Urteil vom 27. November 2012, C-370/12, *Pringle*, Rn. 179 f.).

Der Europäische Gerichtshof ist danach für die aufgeworfenen – ausschließlich die deutschen Grundrechte betreffenden – Fragen nicht gesetzlicher Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 GG. Nichts anderes kann sich aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Åkerberg Fransson (EuGH, Urteil vom 26. Februar 2013, C-617/10) ergeben. Im Sinne eines kooperativen Miteinanders zwischen dem Bundesverfassungsgericht und dem Europäischen Gerichtshof (vgl. BVerfGE 126, 286 <307>) darf dieser Entscheidung keine Lesart unterlegt werden, nach der diese offensichtlich als Ultra-vires-Akt zu beurteilen wäre oder Schutz und Durchsetzung der mitgliedstaatlichen Grundrechte in einer Weise gefährdete (Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG), dass dies die Identität der durch das Grundgesetz errichteten Verfassungsordnung in Frage stellte (vgl. BVerfGE 89, 155 <188>; 123, 267 <353 f.>; 125, 260 <324>; 126, 286 <302 ff.>; 129, 78 <100>). Insofern darf die Entscheidung nicht in einer Weise verstanden und angewendet werden, nach der für eine Bindung der Mitgliedstaaten durch die in der Grundrechtecharta niedergelegten Grundrechte der Europäischen Union jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrecht oder rein tatsächliche Auswirkungen auf dieses ausreiche. Vielmehr führt der Europäische Gerichtshof auch in dieser Entscheidung ausdrücklich aus, dass die Europäischen Grundrechte der Charta nur in „unionsrechtlich“

geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden“ (EuGH, Urteil vom 26. Februar 2013, C-617/10, Rn. 19). ”

Diese Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zwingt den Verteidiger, soweit er sich auf das Verbot der doppelten Bestrafung beziehen möchte, nicht nur einfach auf die Vorschrift des § 50GRC hinzuweisen, er muss darüber hinaus dem erkennenden Gericht darlegen, dass die Strafnorm, auf die sich die zweite Verurteilung stützen könnte, zur Durchführung des Unionsrechts relevant ist.

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung hat gezeigt, dass Art. 50 GRCh zwar einen hohen Schutzstandard vermittelt, aber – anders als es eine rein wörtliche Betrachtung nahelegen könnte – nicht ausnahmslos jede Kombination von (strafähnlichen) Verwaltungs- und Strafsanktionen verbietet. In den Entscheidungen Menci, Garlsson Real Estate sowie Di Puma und Zecca hat der EuGH klargestellt, dass eine doppelte Verfolgung/Sanktionierung wegen derselben Tat grundsätzlich einen Eingriff in Art. 50 GRCh darstellt, ein solcher Eingriff aber als Beschränkung nach Art. 52 Abs. 1 GRCh gerechtfertigt sein kann, wenn strenge Voraussetzungen erfüllt sind³⁸⁾ ³⁹⁾ ⁴⁰⁾

Diese Voraussetzungen betreffen insbesondere: (i) eine hinreichend klare gesetzliche Grundlage, (ii) ein Ziel von allgemeinem Interesse, (iii) die Verhältnismäßigkeit der kumulativen Sanktionierung einschließlich einer Koordination der Verfahren und (iv) die Sicherstellung, dass die Gesamtbelastung für den Betroffenen nicht über das zur Zielerreichung Erforderliche hinausgeht. Der EuGH knüpft dabei erkennbar an den vom EGMR entwickelten Gedanken einer „hinreichend engen Verbindung“ zweier Verfahren in der Sache und in der Zeit an.⁴¹

Für die Verteidigungspraxis folgt daraus: Eine Berufung auf Art. 50 GRCh kann (im Anwendungsbereich des Unionsrechts) sowohl die Unzulässigkeit einer zweiten Verfolgung begründen als auch – in Konstellationen zulässiger Doppelstrafe – strenge Anforderungen an Koordination, Vorhersehbarkeit und Gesamtverhältnismäßigkeit durchsetzen. Art. 50 GRCh ist damit nicht auf ein reines „Doppelvollstreckungsverbot“ reduziert, sondern wirkt als

³⁸ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – C-524/15, Menci, ECLI:EU:C:2018:197 (Kumulierung steuerlicher Sanktionen und strafrechtlicher Sanktionen; Art. 50 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 GRCh).

³⁹ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – C-537/16, Garlsson Real Estate u.a., ECLI:EU:C:2018:193 (Art. 50 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 GRCh; Verhältnismäßigkeit/Finalität).

⁴⁰ EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – verb. Rs. C-596/16 und C-597/16, Di Puma und Zecca, ECLI:EU:C:2018:192 (ne bis in idem; Bindung an einen Freispruch/Finalität).

⁴¹ EGMR (Große Kammer), Urt. v. 15.11.2016 – A und B/Norwegen, Nr. 24130/11 und 29758/11 (Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK; Doppelstrafe bei „hinreichend engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang“).

materielles und prozedurales Grundrecht.

Im Bezug auf die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung kann davon allenfalls im Bereich der Umsatzsteuer ausgegangen werden. Auf Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) lässt sich Art. 50 GRCh hingegen nicht ohne Weiteres übertragen, weil diese Steuerarten grundsätzlich nicht unionsrechtlich harmonisiert sind. Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass die Union in den letzten Jahren ihre Instrumente zur Bekämpfung bestimmter Formen grenzüberschreitender Steuerkriminalität ausgebaut hat, insbesondere zum Schutz der finanziellen Interessen der Union (PIF-Richtlinie; Europäische Staatsanwaltschaft/EPPO).⁴² ⁴³ Dies betrifft vor allem schwere, grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbetrugsfälle, kann aber in Mischsachverhalten faktisch Auswirkungen auf die Verfolgungskoordination entfalten.

Der Verteidiger wird daher auch das Bestreben haben, eine eventuelle weitere Verurteilung mit dem Grundsatz des Ne-bis-in-idem abzuwehren. Diesbezüglich kann es sich, als Zwischenergebnis, weder auf weltweite noch auf europäische Grundsätze mit sicherem Erfolg berufen.

(c) weitere europäische Ebenen

Versuche auf der Ebene des Europarates, sich in völkerrechtlichen Verträgen über einen grenzüberschreitenden Grundsatz des ne bis in idem zu verständigen, haben keinen verbindlichen Stand erreicht.

Das Europäische Übereinkommen über die internationale Geltung von Strafurteilen vom 28. Mai 1970 (European Treaty Series – Série des Traités Européens, SEV Nr. 070) und das Europäische Übereinkommen über die Übertragung der Strafverfolgung vom 15. Mai 1972 (European Treaty Series - Série des Traités Européens, SEV Nr. 73) normieren ein im Wortlaut nahezu identisches, näheren Voraussetzungen unterworfenes, Verbot des ne bis in idem im Verhältnis der Vertragsstaaten (vgl. Art. 53 Nr. 1 des Übereinkommens von 1970; Art. 35 Nr. 1 des Übereinkommens von 1972).

⁴² Richtlinie (EU) 2017/1371 (PIF-Richtlinie) v. 05.07.2017, ABl. L 198 v. 28.07.2017, S. 29 (Schutz der finanziellen Interessen der Union).

⁴³ Verordnung (EU) 2017/1939 (EPPO-VO) v. 12.10.2017, ABl. L 283 v. 31.10.2017, S. 1 (Einrichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft/EPPO).

Deutschland hat beide Abkommen nicht ratifiziert, nur 23 Mitgliedstaaten haben dieses bezüglich des erstgenannten getan.⁴⁴ Das zweitgenannte Übereinkommen von 1972 wurde gerade von 25 Staaten ratifiziert.⁴⁵

Das Übereinkommen vom 25. Mai 1987 zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften über das Verbot der doppelten Strafverfolgung (EG-ne-bis-in-idem-Übereinkommen; BGBl. 1998 II S. 2227 f.), das ein Verbot des ne bis in idem wenigstens zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften etablieren sollte (Art. 1 EG-ne-bis-in-idem-Übk), ist mangels Ratifikation durch alle Abschlussstaaten bislang nicht in Kraft getreten. Lediglich machen einige Abschlussstaaten von der durch Art. 6 Abs. 3 des Übereinkommens gewährleisteten Möglichkeit der vorläufigen Anwendung des Übereinkommens im Verhältnis zueinander Gebrauch.

(d) die Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen wirken zunächst nur zwischen den beteiligten Staaten. Sie kein Steuererhebungsrecht sondern weisen nur das Recht dem ein oder anderen oder auch beiden Staaten zu (Zuteilungsnorm). Eine ähnliche Wirkung erzeugen die OECD-Multilateral Instrument (MLI). Sie sind Kein Ersatz für DBAs, sondern nur Modifikation bestehender DBAs. Diese vertraglichen Instrumente wirken daher in der Form, dass die Steuerhinterziehung eben nur in dem Staat verwirklicht werden kann, in dem ein ausschließliches Besteuerungsrecht vorliegt. Soweit ein ausschließliches Besteuerungsrecht nur in einem Staat vorliegt, kommt im Regelfall auch keine Bestrafung in dem anderen Land in Betracht. Die Frage der doppelten Bestrafung scheint sich damit zu erledigen.

Davon sind jedoch folgende Ausnahmen zu betrachten. Zum einen gibt es die typische Verteilung des Besteuerungsrechte, indem sowohl dem einen Land als auch dem anderen Land ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird (Zinsartikel 11 DBA als Beispiel). Hier kann es zur Bestrafung in beiden Ländern kommen.

⁴⁴ http://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/070/signatures?p_auth=A60pyb0P

⁴⁵ http://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/073/signatures?p_auth=A60pyb0P

Hinzuweisen ist weiter, dass es für die Umsatzsteuer kein Doppelbesteuerungsabkommen gibt⁴⁶. Die Rechtsprechung der Strafgerichte unterscheidet meistens nicht zwischen dem konkreten Umsatzsteuer aufkommen des einen oder des anderen Landes, es wird über das System des Umsatzsteuer Rechtes als schutzwürdiges Rechtsgut gesprochen und damit eine Verurteilung geschaffen. Das funktioniert dann in beiden betroffenen Ländern.

Dritter Faktor ist es, dass Länder die Strafbarkeit an sich reißen, für eine steuerstrafrechtlicher Tat in einem anderen Land⁴⁷. Dieses geschieht nicht nur faktisch, in § 370 Abs. 6 AO reklamiert Deutschland für sich das Bestrafungsrecht einer ausländischen Tat; eine Untersuchung inwieweit andere Länder diesem Beispiel folgen steht noch aus.

III. Ein deutsches Verbot der doppelten Bestrafung

Es ist daher zu untersuchen, ob es ein deutsches Verbot der doppelten Bestrafung gibt.

(a) § 153c Abs. 2 StPO

Es wird oft auf die strafverfahrensrechtliche Norm des § 153c Abs. 2 StPO, die einen hinreichenden Schutz vor Doppelverurteilungen bieten soll, hingewiesen. Der von dieser Vorschrift gebotene Schutz kann allerdings nur als unzureichend gewertet werden. Die Norm räumt der Staatsanwaltschaft nämlich die Möglichkeit ein, von der Strafverfolgung abzusehen, wenn „*wegen der Tat im Ausland schon eine Strafe gegen den Beschuldigten vollstreckt worden ist und die im Inland zu erwartende Strafe nach Anrechnung der ausländischen nicht ins Gewicht fiele oder der Beschuldigte wegen der Tat im Ausland rechtskräftig freigesprochen worden ist.*“

Dass es sich nur um ein mögliches Absehen von der Strafverfolgung handelt, und es somit in dem Ermessen der Staatsanwaltschaft steht, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen oder nicht, führt zu einem rechtsunsicheren und inakzeptablen Zustand, der die Ungleichbehandlung von Bürgern aus Mitglied- und Nicht-Mitgliedstaaten nur verstärkt.

Die Vorschrift bietet im Ergebnis keine hinreichende Grundlage für die sichere Einhaltung des Doppelbestrafungsverbots.

46 Fast keine für die Erbschaftsteuer

47 vergleiche die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nach dem Urteil in der Rechtssache „R“ EuGH 7.12.10, C-285/09.

(b) § 51 StGB⁴⁸

Es wird weiter diskutiert, ob die Vorschrift über die Anrechnung von ausländischen Strafen gemäß § 51 StGB so verstanden werden kann, dass sie als Verbot der Doppelbestrafung angeführt werden kann.

Das Bundesverfassungsgericht hat, wenn auch in einem besonderen Fall, die Anrechnung einer ausländischen Haft abgelehnt.⁴⁹

"Entscheidungen über die Anrechnung erlittener Untersuchungshaft oder anderer Freiheitsentziehungen betreffen den Umfang der Vollstreckung einer Freiheitsstrafe und berühren damit grundsätzlich die durch Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG verfassungsrechtlich gewährleistete Freiheit der Person. Dieses Freiheitsrecht beeinflusst als objektive, für alle Bereiche des Rechts geltende Wertentscheidung auch die Auslegung und Anwendung des § 51 Abs. 1 StGB. Deshalb genügt ein sich lediglich auf den Wortlaut der Vorschrift berufendes, formales Verständnis des § 51 Abs. 1 StGB der Bedeutung und Tragweite des Freiheitsrechts nicht. "

Im einzelnen führt das Bundesverfassungsgericht sodann aus, dass eine Anrechnung der für das amerikanische Militärverfahren verbüßten Haft auf die Mindestverbüßungszeit der lebenslangen Freiheitsstrafe nach § 57a Abs. 2 StGB ablehnen, keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. In diesem besonderen Fall war nach Ansicht des BVerG die ausländische Militärstrafe nicht gesamtstrafenfähig und es kam auch keine Anrechnung in Betracht. Um dennoch der darin liegenden besonderen Härte zu entgehen hatte das Landgericht Berlin davon abgesehen, die besondere Schwere der Schuld im Sinne von § 57a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB festzustellen; trotz einer Vielzahl schuldsteigernder Umstände sah das Landgericht nur deshalb

⁴⁸

§ 51 Anrechnung

- (1) Hat der Verurteilte aus Anlaß einer Tat, die Gegenstand des Verfahrens ist oder gewesen ist, Untersuchungshaft oder eine andere Freiheitsentziehung erlitten, so wird sie auf zeitige Freiheitsstrafe und auf Geldstrafe angerechnet. Das Gericht kann jedoch anordnen, daß die Anrechnung ganz oder zum Teil unterbleibt, wenn sie im Hinblick auf das Verhalten des Verurteilten nach der Tat nicht gerechtfertigt ist.
- (2) Wird eine rechtskräftig verhängte Strafe in einem späteren Verfahren durch eine andere Strafe ersetzt, so wird auf diese die frühere Strafe angerechnet, soweit sie vollstreckt oder durch Anrechnung erledigt ist.
- (3) Ist der Verurteilte wegen derselben Tat im Ausland bestraft worden, so wird auf die neue Strafe die ausländische angerechnet, soweit sie vollstreckt ist. Für eine andere im Ausland erlittene Freiheitsentziehung gilt Absatz 1 entsprechend.
- (4) ..
- (5) ..

⁴⁹ BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 25. Januar 2008 - 2 BvR 1532/07 - Rn. (1-14),

von einer entsprechenden Feststellung ab, weil es eine erhebliche Benachteiligung des Beschwerdeführers darin sah, dass die Verurteilung des Militärgerichts vom 22. November 1991 nicht im Wege einer nachträglichen Bildung einer Gesamtstrafe in die Verurteilung zu lebenslanger Freiheitsstrafe einbezogen werden konnte.⁵⁰

Das kann im praktischen Ergebnis akzeptabel sein, dogmatisch ist es nicht zu verstehen. Zum einen gibt es die gesetzliche Anordnung der Anrechnung. Zum anderen ist die gesetzliche Anordnung der Anrechnung in der Rechtsfolge, nämlich in der Strafe zu sehen. Die Vorgehensweise des Landgericht Berlin, nämlich die Feststellung der Tat in nicht der richtigen Höhe der Schuld einzuordnen geschieht auf der Ebenen des zu subsumierenden Tatbestandes. Dieses ergibt sich jedenfalls nicht aus § 51 StGB.

Ergänzend führt des BeverfG wie folgt aus:

"Verfassungsrechtlich geboten ist eine Anrechnung verfahrensfremder Haft immer dann, wenn zwischen der die Untersuchungs- oder Auslieferungshaft auslösenden Tat und der Tat, die der Verurteilung zugrunde liegt, ein funktionaler Zusammenhang besteht oder zwischen ihnen ein irgendwie gearteter sachlicher Bezug bestanden hat.

So sind Entscheidungen mit der Verfassung nicht in Einklang zu bringen, in denen die Verfahren, für die Untersuchungshaft verübt worden war, nach § 154 Abs. 2 StPO im Hinblick auf das mit einer Verurteilung einhergehende Verfahren eingestellt worden sind, eine Anrechnung aber unterblieben ist. Ferner ist über den eigentlichen Anwendungsbereich des § 51 Abs. 1 StGB hinaus verfahrensfremde Untersuchungshaft jedenfalls dann auf eine Freiheitsstrafe anzurechnen, wenn zumindest eine potentielle Gesamtstrafenfähigkeit der Strafe, auf die die Untersuchungshaft angerechnet werden soll, besteht.

Ausgangspunkt einer verfassungsgemäßen Anwendung des § 51 Abs. 1 StGB ist die Überlegung, dass es bei dem Bestehen eines spezifischen Zusammenhangs zweier Verfahren nicht dazu kommen soll, dass Untersuchungshaft in einem Verfahren verübt wird und nach einer Einstellung oder einem Freispruch in diesem Verfahren die verübte Haft nicht auf die in dem zusammenhängenden Verfahren verhängte Freiheitsstrafe angerechnet wird. Die Anrechnung soll verhindern, dass die Summe der Haftzeiten, die für die in einem spezifischen Zusammenhang stehenden Verfahren verübt wurden und noch zu verüben sind, in einem mit

⁵⁰ vgl vorgenanntes Urteil

dem Freiheitsrecht des Art. 2 Abs. 2 Satz 2 GG nicht mehr vereinbaren Maß über die Höhe der insgesamt vollstreckbaren Freiheitsstrafen hinausgeht.⁵¹

Dass zumindest die Anrechnung aus § 51 StGB sich auf das Verfassungsrecht, nämlich auf das Freiheitsrecht des Artikels 2 Abs. 2 Satz 2 GG berufen kann ist sicherlich eine verlässliche Aussage. Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zu dem funktionalen Zusammenhang sind unter der weiteren Wortwahl "der Tat" zu verstehen.

Das Gericht führt leider nicht aus, welches Verständnis zum Umfang der Tat hier zu Tage tritt. Soweit man es rein prozessual die Verletzung der deutschen Strafvorschrift sieht, kommt eine Anrechnung oder gar ein Verbot der doppelten Bestrafung gar nicht in Betracht. Der ausländische Staat, der die vorherige Verurteilung vorgenommen hat, hat gar nicht deutsches Strafrecht angewandt. Soweit man die Tat als den Lebenssachverhalt ansieht, würde eine Anrechnung der im Ausland vorgenommenen Strafe erfolgen müssen.

Als Zwischenergebnis kann jedoch festgehalten werden, dass zwar die Anrechnung eine gesetzlich vorgeschriebene Behandlungsweise ist, diese aber, selbst wenn sie durchgeführt wird, maximal den Erfolg hat, dass der Täter, soweit die deutsche Strafen höher ausfällt, die höhere Strafe zu verbüßen hat. Auch setzt die Anrechnung zwingend voraus, dass der Täter ein zweites Erkenntnisverfahren, eventuell kombiniert mit Untersuchungshaft, über sich ergehen lassen muss. Dieses Ergebnis ist gerade nicht, daß eine doppelte Bestrafung nicht eintritt, es ist nur eine Deckelung auf den höheren Strafrahmen.

⁵¹ vgl. vorgenanntes Urteil

(c) Art. 103 Abs. 3 GG

Konkret findet sich eine Norm zum Verbot der doppelten Bestrafung im deutsche Gesetz auf der Höhe des Grundgesetzes.

Art. 103 Abs. 3 GG regelt ausdrücklich das Verbot der Doppelbestrafung. Sein Wortlaut könnte nicht klarer sein: „*Niemand darf wegen derselben Tat auf Grund der allgemeinen Strafgesetze mehrmals bestraft werden.*“

Der in Art. 103 Abs. 3 GG verankerte Grundsatz ne bis in idem gilt nach ständiger Rechtsprechung allerdings nur bei einer Erstverurteilung durch deutsche Gerichte.⁵²

Dieser Auslegung ist entgegenzutreten.

Es kann keinen Unterschied machen, von welchem Gericht das Strafurteil stammt, denn maßgebend darf nicht die Rechtsordnung sein, die das erste Strafurteil errichtet hat sondern die Erfüllung des Verurteilungszwecks. Es gilt das universale Prinzip: eine strafrechtliche Verurteilung ist die Reaktion auf ein begangenes Unrecht. Sie soll als Ausgleich für die Verletzung strafrechtlich geschützter Rechtsgüter eine angemessene Antwort anbieten. Ob die Antwort angemessen ist, richtet sich nach dem Recht des verurteilenden Staates, denn nur dieser hat den Sachverhalt zu bewerten. Gerade die Verknüpfung mit dem Freiheitsrecht aus Art. 2 Abs. 2 S. 2 GG sollte die Zwangsläufigkeit der Anwendbarkeit des Art 103 GG begründen. Insoweit sich jemand der deutschen Steuerstrafbarkeit unterwerfen muss, sollte auch die grundgesetzlich genannten Rahmenbedingungen für ihn gelten.

Es war außerdem schon vom Wortlaut nicht ersichtlich, warum sich Art. 103 Abs. 3 GG nur auf inländische Verurteilungen beziehen sollte. Als Argument sei auf andere Normen verwiesen, die ausdrücklich das Verbot der Doppelbestrafung nur innerhalb eines Landes anordnen. Es wird hiermit der Wortlaut des Art. 14 Abs. 7 IPbpR⁵³ und der des Art. 4 ZP VII

⁵² vgl. BVerfGE 3, 248,252; 12, 62, 66; 56, 22, 27 f; 75, 1, 15 f.; BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 9. Juli 1997 - 2 BvR 3028/95 -, juris, Abs.-Nr. 17; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 21. Januar 2001 - 2 BvR 1973/00 -.

⁵³ Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 19.12.1966, BGBl. 1973 II 1553.

Art. 14 Abs. 7 IPbpR lautet:

Abs. 1 EMRK⁵⁴ herangezogen. Beide verbieten eine erneute Bestrafung nach dem Recht des „jeweiligen“ bzw. „dieselben“ Staates. Der Wortlaut des Art. 103 Abs. 3 GG ist aber ohne die nationale Einschränkung formuliert.

Zuzugeben ist, dass Art. 4 Abs. 1 des 7 Zusatzprotokolls zur EMRK vom 22.11.1984 und Art. 14 Abs. 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte vom 19.12.1969 lediglich ein innerstaatliches ne-bis in-idem verlangen.

Mit Blick auf die vorgenommenen Subsumtion zu Art. 50 GRC und dessen gesetzlicher Geltung seit dem Vertrag von Lissabon wird man allerdings annehmen müssen, dass es ein nationales grenzüberschreitendes (bezogen auf die Union zu Ebene) ne bis in idem zumindestens für die Umsatzsteuer gibt.

Unbefriedigend bleibt damit die gesetzliche Regelung für grenzüberschreitende Straftäter die aus einem Land kommen, welches nicht der Union angehört. Der verurteilte Steuerhinterzieher aus Hongkong kann sich in Deutschland nicht darauf verlassen, dass er nicht noch einmal wegen der gleichen Tat bestraft wird. Ein derartiger zufälliger Faktor rechtfertigt es jedoch nicht, die gegenwärtige gesetzliche Lage in Deutschland als verfassungsgemäß anzusehen.

In der gegenwärtigen Verfassungslage wird damit der Schutz eines Verdächtigen vor grenzüberschreitender Doppelverfolgung einem unbeschränkten staatlichen Strafanspruch nachgeordnet. Die völkerrechtliche souveränitätsorientierte Sichtweise verdrängte die individualrechtliche Sichtweise eines rechtsstaatlichen Strafrechts. Geht man davon aus, dass die Durchführung eines Strafverfahrens einen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht des Betroffenen darstellt, insbesondere, dass das Grundrecht auf Achtung der Ehre nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verletzt wird, so muss ein Strafverfahren jedenfalls dann verfassungswidrig sein, wenn die Sache schon im Ausland abgeurteilt wurde.⁵⁵ Sieht man in

(7) Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, erneut verfolgt oder bestraft werden.

⁵⁴ Protokoll Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 22.11.1984, das von Deutschland bisher zwar unterzeichnet, aber nicht ratifiziert wurde.

Art. 4 Abs. 1 ZP VII EMRK lautet:

(1) Niemand darf wegen einer Straftat, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.

⁵⁵ Ambos, Internationales Strafrecht, § 4 Rn. 6.

Ergänzung, dass zumindest für die grenzüberschreitende Umsatzsteuertat aufgrund der Regelungen des Art 50 GRC das Verbot der doppelten Bestrafung schon vorhanden ist, so ist die gegenwärtige Lösung, dass eine Doppelbestrafung für Ertragsteuern noch möglich sei, völlig unbefriedigend.

Die so skizzierte Lage in Deutschland nicht nur unbefriedigend, sondern letztlich verfassungswidrig.

Die Verfassungswidrigkeit der Nichtanwendung des Ne-bis-in-idem ergibt sich aus dem grundgesetzlich geschützten Freiheitsrecht des Art 2 GG. Dieses ist als "Jedermann-Recht" jedem Verdächtigen zuzubilligen. Die bisherige nationale Begrenzung des Art. 103 GG kann angesichts des Art 50 GRC ohnehin nicht mehr als ausreichende Begründung herhalten. Richtigerweise muss man anerkennen, dass sich darüber zunächst nur die Erweiterung des ne bis in idem auf Bürger der Union erstreckt. Vertieft man jedoch dem Gedanken des Schutzes von Artikeln 50 GRC so wird schnell deutlich, dass es sich nicht um Grundrechte von Unionsbürgern handelt, sondern dass es allgemeine Grundrechte sind.

Der europäische Gerichtshof hat zu Recht in dem Fransson Urteil das Verbot der Doppelbestrafung aus der rein nationalen Betrachtungsweise herausgeholt. Natürlich durfte ein EUGH in der Konsequenz keine Weltgeltung anordnen, aufgrund der Kompetenzzuweisung musste dieses Gericht im europäischen Rahmen verbleiben. Wenn man jedoch das Verbot der Doppelbestrafung von seinem nationalen Beschränkungen befreit, in dem auf Grundrechte verwiesen wird, so ist es nur allzu logisch, dass diese Grundrechte für alle Bürger und für alle Länder gelten müssen. Der Verfasser vertritt daher die Auffassung, dass ein grenzüberschreitendes ne bis in idem besteht und sich aus den vorgezeigten Begründungen ableiten lässt.

In der Konsequenz wird man dieses Verbot der Doppelbestrafung als Weltprinzip zumindest in den Ländern akzeptieren müssen, in denen die Rechtsprechung des europäischen Gerichtshof akzeptiert wird.

Mit dieser Überlegung wird sodann weiter deutlich, dass sich dieses umfassende Prinzip letztlich auch nicht auf die Umsatzsteuer beschränken lässt. Wieder ist darauf hinzuweisen, dass der europäische Gerichtshof keine originäre Zuständigkeiten für die Ertragsteuern der einzelnen

Länder besitzt. Der Gerichtshof hat allerdings die Ertragshoheit der schwedischen Umsatzsteuer in der Form betrachtet, dass es sich um eine unmittelbare europäische Steuer handelt.

Der europäische Gerichtshof hat zwar kein Wort zu der schwedischen Ertragsteuern gesagt, aber er hat auch nicht ausgeführt, dass seine Entscheidung ausschließlich Bedeutung für die Umsatzsteuer haben soll.

In der Praxis ist die Strafverfolgung wegen der Umsatzsteuer ohnehin nicht von der Strafverfolgung wegen der Ertragsteuer zu trennen. Wenn aber ein zweites Verfahren wegen der Umsatzsteuer nicht in Betracht kommt, so ist es kaum vorstellbar, wie ein zweites Strafverfahren wegen der Ertragsteuern in Betracht kommen soll. Das verurteilte Land des ersten Verfahrens hat im Zweifel eine Gesamtstrafe gebildet, die die Tat des Steuerhinterziehers insgesamt bewertet. Ein Urteilsspruch getrennt nach Umsatzsteuer und Ertragsteuer ist im Strafrecht nicht vorstellbar. Aus diesem Grunde muss in Konsequenz eine zweite Strafbarkeit auch wegen Ertragsteuern deutlich verneint werden.

In der Zusammenfassung ist der Unterzeichner daher der Ansicht, dass es ein grenzüberschreitendes Verbot der doppelten Bestrafung in den Staaten gibt, in denen der europäische Gerichtshof Anerkennung findet. Dieses muss in Konsequenz nicht nur die Umsatzsteuer sondern auch die Ertragsteuern betreffen.

IV. Fazit

Das Strafrecht will sich als Spiegel einer gegebenen Rechtsordnung sehen und ist zwingend durch die Sitten und die Geschichte des jeweiligen Staates geprägt. Dies führt dazu, dass sich Übertragungen von einem Land zum nächsten als schwieriger erweisen können als in anderen Rechtsgebieten. Doch die Zunahme des Personen- und Warenverkehrs erfordert eine Änderung des Blickwinkels oder zumindest mehr Flexibilität, denn die typisch mit den grenzüberschreitenden Sachverhalten verbundenen neuen Elemente dürfen nicht unberücksichtigt bleiben. Dies gilt umso mehr im Steuerstrafrecht, da Steuerstraftaten häufig Auslandsbezüge aufweisen.

Die Frage, wie ein ausländisches Strafurteil in Deutschland empfangen werden soll, ist somit bei Steuerstrafsachen von besonderer Bedeutung. Die vorliegende Analyse hat gezeigt, dass kein internationales Doppelbestrafungsverbot existiert, was keinen befriedigenden Zustand darstellt. Es besteht kein Grund, ein allgemeines – das heißt unter allen Staaten geltendes – Doppelbestrafungsverbot abzulehnen. Insbesondere das Argument des Verzichtes auf die staatliche Souveränität kann ohne Schwierigkeiten entkräftet werden. Im Gegenteil, es sprechen viele Punkte für die generelle Anwendung des „ne bis in idem“- Prinzips. Dies lässt sich schon aus dem sich in der Verfassung befindenden Doppelbestrafungsverbot des Art. 103 Abs. 3 GG, sowie aus dem Grundrecht auf Achtung der Ehre gemäß Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG, herleiten.

Auch das Weltrechtsprinzip muss ein Doppelbestrafungsverbot mit sich führen, ohne welches es sonst zu unüberschaubaren Zuständigkeitskonflikten und einer schweren Belastung der Justiz kommen würde. Dafür sprechen auch die Gebote der materiellen Gerechtigkeit und der Rechtssicherheit, die jeder Rechtsstaat zu garantieren hat.

Art. 6 EMRK bestätigt die Tendenz und wurde schon in diesem Zusammenhang genannt: ein erneutes Verfahren ist kein faires Verfahren.

Eröffnet man die Möglichkeit einer Mehrfachbestrafung, ist außerdem das grundlegende Prinzip des Rechtsfriedens gefährdet. Dies gilt nicht nur auf Bundes- sondern auch der internationalen Ebene.

Die Tatsache, dass ein im Ausland bereits vollstreckter Teil einer Strafe trotz erneuter Aburteilung angerechnet wird, bestätigt nur den gesamten Eindruck: eine doppelte Bestrafung, die sowohl gegen nationale als auch gegen internationale Grundprinzipien verstößt, muss mit

anderen Mitteln ausgeglichen werden. Mit der Anrechnung wollen die unhaltbaren und – doch unerwünschten Ergebnisse der Doppelbestrafung beseitigt werden.

IV. Hinweise zur Rechtsprechung

Die folgende Übersicht nennt – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – zentrale Leitentscheidungen zum ne-bis-in-idem-Grundsatz in Europa und deren Kernaussagen:

- EuGH, Åkerberg Fransson (C-617/10): Art. 50 GRCh ist im Bereich der Mehrwertsteuer anwendbar; strafrechtlicher Charakter verwaltungsrechtlicher Sanktionen nach Engel-Kriterien.⁵⁶
- EuGH, Menci (C-524/15): Kumulative Verwaltungs- und Strafsanktionen wegen derselben Tat sind ein Eingriff in Art. 50 GRCh, können aber unter Art. 52 Abs. 1 GRCh verhältnismäßig gerechtfertigt sein.⁵⁷
- EuGH, Garlsson Real Estate (C-537/16) und Di Puma/Zecca (C-596/16, C-597/16): Konkretisierung von Art. 52 Abs. 1 GRCh und der Anforderungen an Doppelstrafbarkeit; Gesamtverhältnismäßigkeit und Koordinationsanforderungen.⁵⁸
- EuGH, bpost (C-117/20) und Nordzucker (C-151/20): „idem“ als Identität der materiellen Tatsachen; Art. 50 GRCh gilt behördens- und sektorenübergreifend; kumulative Sanktionierung nur unter den Voraussetzungen des Art. 52 Abs. 1 GRCh.⁶⁰
- EuGH, Van Esbroeck (C-436/04): „dieselbe Tat“ knüpft an den materiellen Lebenssachverhalt an, nicht an rechtliche Einordnung.⁶²
- EGMR, Sergey Zolotukhin: „idem“ im Sinne von Art. 4 Prot. 7 EMRK = Identität der Tatsachen.⁶³
- EGMR, A und B/Norwegen: Doppelstrafbarkeit kann konventionskonform sein, wenn die Verfahren „hinreichend eng“ in sachlicher und zeitlicher Hinsicht verbunden sind.⁶⁴

56 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 26.02.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105 (Art. 50, 51 GRCh; Mehrwertsteuer/Unionsrechtsbezug).

57 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – C-524/15, Menci, ECLI:EU:C:2018:197 (Kumulierung steuerlicher Sanktionen und strafrechtlicher Sanktionen; Art. 50 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 GRCh).

58 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – C-537/16, Garlsson Real Estate u.a., ECLI:EU:C:2018:193 (Art. 50 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 GRCh; Verhältnismäßigkeit/Finalität).

59 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 20.03.2018 – verb. Rs. C-596/16 und C-597/16, Di Puma und Zecca, ECLI:EU:C:2018:192 (ne bis in idem; Bindung an einen Freispruch/Finalität).

60 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 22.03.2022 – C-117/20, bpost, ECLI:EU:C:2022:202 (Art. 50 GRCh; „idem“ und Beschränkbarkeit bei koordinierter Doppelstrafbarkeit). Weiterführend: EuGH, Urt. v. 04.05.2023 – C-97/21, MV-98, ECLI:EU:C:2023:371; EuGH, Urt. v. 12.12.2024 – C-331/23, Dranken Van Eetvelde, ECLI:EU:C:2024:1027; EuGH, Urt. v. 03.07.2025 – C-733/23, Beach and bar management, ECLI:EU:C:2025:515.

61 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 22.03.2022 – C-151/20, Nordzucker u.a., ECLI:EU:C:2022:203 (Art. 50 GRCh; Anforderungen an zulässige Mehrfachverfolgung/Koordinierung). Vgl. auch EuGH, Urt. v. 04.05.2023 – C-97/21, MV-98, ECLI:EU:C:2023:371.

62 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 09.03.2006 – C-436/04, Van Esbroeck, ECLI:EU:C:2006:165 (Art. 54 SDÜ; „dieselbe Tat“ = dieselben tatsächlichen Umstände).

63 EGMR (Große Kammer), Urt. v. 10.02.2009 – Sergey Zolotukhin/Russland, Nr. 14939/03 (Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK; „idem“ als identischer Tatsachenkern).

64 EGMR (Große Kammer), Urt. v. 15.11.2016 – A und B/Norwegen, Nr. 24130/11 und 29758/11 (Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK; Doppelstrafbarkeit bei „hinreichend engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang“).

-
- EuGH, Gözütok/Brügge (C-187/01, C-385/01): Art. 54 SDÜ kann auch durch staatsanwaltschaftliche Erledigungen ausgelöst werden, sofern sie endgültig sind.⁶⁵
 - EuGH, Miraglia (C-469/03) und Kossowski (C-486/14): Art. 54 SDÜ greift nicht bei bloßer prozessualer Einstellung wegen Parallelverfahren bzw. bei Entscheidungen ohne hinreichende Sachprüfung.⁶⁶
 - EuGH, Spasic (C-129/14 PPU): Vollstreckungsbedingung in Art. 54 SDÜ ist unionsrechtlich zulässig.⁶⁷
 - EuGH, Generalstaatsanwaltschaft Bamberg (C-365/21): Anforderungen an Ausnahmen/Erklärungen nach Art. 55 SDÜ im Lichte von Art. 50 und Art. 52 GRCh.⁶⁸
 - EuGH, Bundesrepublik Deutschland – Interpol Red Notice (C-505/19) sowie EuGH, HF (C-435/22 PPU): ne bis in idem als Schranke in bestimmten unionsrechtlich geprägten Kooperations- und Auslieferungskonstellationen.⁷⁰
 - BVerfG, Urteil vom 31.10.2023 – 2 BvR 900/22: ne bis in idem als zentraler Bestandteil rechtsstaatlicher Finalität; strenge Grenzen der Wiederaufnahme zuungunsten.⁷¹

65 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 11.02.2003 – verb. Rs. C-187/01 und C-385/01, Gözütok und Brügge, ECLI:EU:C:2003:87 (Art. 54 SDÜ; „rechtskräftig abgeurteilt“ auch bei staatsanwaltschaftlicher Erledigung nach Auflagen).

66 EuGH (5. Kammer), Urt. v. 10.03.2005 – C-469/03, Miraglia, ECLI:EU:C:2005:156 (Art. 54 SDÜ; Einstellung ohne Sachprüfung entfaltet keine Sperrwirkung).

67 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 29.06.2016 – C-486/14, Kossowski, ECLI:EU:C:2016:483 (Art. 54 SDÜ; Mindestanforderungen an Sachverhaltsaufklärung für Sperrwirkung).

68 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 27.05.2014 – C-129/14 PPU, Spasic, ECLI:EU:C:2014:586 (Art. 54 SDÜ; Vollstreckungsbedingung).

69 EuGH (5. Kammer), Urt. v. 23.03.2023 – C-365/21, Generalstaatsanwaltschaft Bamberg, ECLI:EU:C:2023:236 (Art. 55 SDÜ; Anforderungen an die wirksame Erklärung/Ausnahme).

70 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 12.05.2021 – C-505/19, Bundesrepublik Deutschland (Notice rouge d’Interpol), ECLI:EU:C:2021:376 (Art. 54 SDÜ/Art. 50 GRCh; Interpol-Red-Notice und Sperrwirkung).

71 EuGH (Große Kammer), Urt. v. 28.10.2022 – C-435/22 PPU, Generalstaatsanwaltschaft München (HF), ECLI:EU:C:2022:852 (Art. 54/55 SDÜ; nationale Ausnahmemöglichkeit nach Art. 55 SDÜ).

72 BVerfG, Urt. v. 31.10.2023 – 2 BvR 900/22, NJW 2023, 3698 (Wiederaufnahme zuungunsten; Schutzgehalt von Art. 103 Abs. 3 GG).