

Forum Shopping im Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Rüdiger Bock, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich¹

Aus dem internationalen Zivilprozeßrecht ist die Auswahl des für den Kläger günstigsten Gerichts unter dem Begriff des forum shopping bekannt. Aufgrund der Privatautonomie steht es dem Kläger frei, bei welchem von mehreren international zuständigen Gerichten er Klage erhebt, um sich der dortigen Zivilprozeßordnung und gegebenenfalls auch dem nationalen Recht zu unterwerfen. Innerhalb der EU stellt sich aus anwaltlicher Sicht die Frage, ob auch im Steuerstrafrecht durch eine Selbstanzeige in einem anderen Mitgliedstaat ein geringeres Strafmaß erreicht werden kann.

1. Transnationale Geltung des Grundsatzes *ne bis in idem*

Das Verbot, einen Beschuldigten wegen einer bestimmten Tat doppelt zu bestrafen, gehört zum Kernbestand der Strafrechtsprinzipien aller rechtsstaatlich verfaßten Staaten. So ist auch in Deutschland der Grundsatz *ne bis in idem* durch die Verfassung² garantiert. Indessen bezieht sich dies, anders als beispielsweise in den Niederlanden³ und in Spanien⁴, nur auf den innerstaatlichen Bereich.⁵ Berücksichtigung finden ausländische Urteile in Deutschland grundsätzlich nur im Wege der Anrechnung.⁶ Die gezielte Aufdeckung einer strafbaren Handlung durch den Verteidiger an die Strafverfolgungsbehörden eines anderen Staates ist logischerweise nur insoweit sinnvoll, wie die dort erwartete, im Vergleich zum Heimatstaat mildere Bestrafung, endgültig ist. Innerhalb von 13 EG-Staaten⁷ sowie der Schengen-Vertragsstaaten⁸ wird allerdings mittels zweier fast wortgleicher Abkommen eine Anerkennung erreicht. Demzufolge darf derjenige, der in einem Mitglied- bzw. Vertragsstaat rechtskräftig abgeurteilt worden ist, in einem anderen Mitglied- bzw. Vertragsstaat wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, sofern die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann.⁹ Dementsprechend ist grundsätzlich eine EU-weite Anerkennung des zwischenstaatlichen *ne bis in idem* eingetreten. Allerdings findet sich sowohl im Schengener Durchführungsübereinkommen als auch in dem EG-Übereinkommen die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, ein ausländisches Urteil nicht anzuerkennen, wenn die Tat, die dem ausländischen Urteil zugrunde lag, ganz oder teilweise in seinem eigenen

Hoheitsgebiet begangen wurde.¹⁰ Im letzteren Fall gilt diese Ausnahme jedoch wiederum nicht, wenn diese Tat teilweise im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats begangen wurde, in dem das Urteil ergangen ist. Von diesem Vorbehalt hat Deutschland Gebrauch gemacht. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union¹¹ enthält zwar auch ein unionsweites Verbot der Doppelbestrafung¹², bei welchem ein solcher Vorbehalt nicht vorgesehen ist. Indessen ist die Charta bisher nicht verbindlich und wird es aufgrund des vorerst gescheiterten Ratifizierungsprozesses des Vertrags über eine Verfassung für Europa¹³ auch vor Mitte 2007 nicht werden. Aufgrund des Vorbehalts sind daher für ein mögliches forum shopping nur Sachverhalte in Betracht zu ziehen, die zumindest auch in dem entsprechenden Mitgliedstaat begangen wurden. Besonders relevant sind hier

- 1 Der Autor ist als Rechtsanwalt tätig in der Kanzlei Wagner & Joos, Konstanz, außerdem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich zugelassen.
- 2 Art. 103 Abs. 2 GG.
- 3 Art. 68 des Wetboek van Strafrecht.
- 4 Beschluß des Tribunal Supremo vom 14. 1. 2000, Recurso No 640/1999.
- 5 BVerfGE 75, 1 ff.
- 6 § 51 Abs. 3 und 4 StGB.
- 7 Übereinkommen vom 25. 5. 1987 zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften über das Verbot der doppelten Strafverfolgung, BGBl. 1998 II, 2227 ff.; für Deutschland in Kraft seit dem 20. 9. 1999.
- 8 Art. 54 ff. des Übereinkommens vom 19. 6. 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen (SDÜ) vom 14. 6. 1985, BGBl. 1993 II, 1010, 1902; 1994 II, 631; 1996 II, 242, 254; 1997 II, 966, einbezogen für 13 Mitgliedstaaten durch den Vertrag von Amsterdam mittels des Protokolls zur Einbeziehung des Schengen-Besitzstandes in den Rahmen der Europäischen Union nebst Anhang, BGBl. 1998 II, S. 429 ff.
- 9 Art. 54 ff. SDÜ.
- 10 Art. 2 Abs. 1 des EG-Übereinkommens über das Verbot der doppelten Strafverfolgung, mit weiteren Ausnahmen, auf die hier nicht näher eingegangen wird.
- 11 ABl. C 364 vom 18. 12. 2000.
- 12 Art. 50: „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.“
- 13 Vertragstext abrufbar unter: http://europa.eu.int/constitution/index_de.htm.

neben Zolldelikten Fälle des Umsatzsteuerkarussells. Systemimmanent ist hierbei die Tatbegehung in mehreren Mitgliedstaaten, weshalb es sich anbietet, auf eine rechtskräftige Aburteilung in dem Staat hinzuwirken, in dem die niedrigste Strafe zu erwarten ist.

2. Voraussetzungen derselben Tat und einer rechtskräftigen Aburteilung

Die Auslegung des Begriffs des *idem* ist in den Abkommen nicht näher spezifiziert. Entsprechend ist umstritten, ob für die Frage, ob es sich um dieselbe Tat handelt, auf den Lebenssachverhalt oder den Rechtsverstoß abzustellen ist. Unterschiede können sich zum Beispiel bei Sachverhalten ergeben, in denen der eine Staat an die Ausfuhr einer Ware Sanktionen knüpft, während der andere Staat bei demselben Sachverhalt eine Verletzung seiner importbezogenen Regelungen bestraft.¹⁴ Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) hat in einer älteren Entscheidung¹⁵ nicht auf die Handlung, sondern auf die verwirklichten Tatbestände abgestellt. Indessen ist nach deutscher Rechtsprechung auf den Lebenssachverhalt abzustellen und lediglich bei Dauerdelikten eine Korrektur vorzunehmen. Dementsprechend würde in dem genannten Beispiel einer Anwendung des Doppelbestrafungsverbots nichts im Wege stehen, da das Verschaffen über die Grenze in der Regel einen einheitlichen Lebenssachverhalt darstellt.

Hat ein Mitglied- bzw. Vertragsstaat ein Verfahren über diesen Sachverhalt beendet, stellt sich die Frage, ob diese Maßnahme eine „rechtskräftige Aburteilung“ im Sinne des Abkommens darstellt. In Frage kommen hier gerichtliche Verurteilungen oder Freisprüche ebenso wie staatsanwaltschaftliche oder behördliche Entscheidungen mit verfahrensbeendender Wirkung. Zuständig für die – europarechtlich autonome – Auslegung des Abkommensbegriffs ist nach dem EU-Vertrag i. V. m. dem EuGH-Gesetz¹⁶ der EuGH¹⁷; gleichwohl ist die Tendenz zu beobachten, daß die nationalen Gerichte eine eigene Auslegung dem an sich gebotenen Vorlageverfahren vorziehen.¹⁸ So hat der BGH¹⁹ bezüglich eines Verfahrens, das durch eine belgische Behörde mit einem verwaltungsrechtlichen Vergleich (*administrativer transactie*) beendet wurde, einen Strafklageverbrauch verneint, da diese Wirkung nur gerichtlichen Entscheidungen zukomme. Obwohl die „*transactie*“ wie ein Urteil dazu führt, daß der öffentliche Strafanspruch erlischt, hat sie nicht denselben prozessualen Wert wie ein Urteil, da sie beispielsweise nicht bei einer weiteren Verurteilung derselben Person strafscharfend berücksichtigt werden kann, und der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit offensteht, denselben Lebenssachverhalt wegen anderer Straftaten (z. B. gleichzeitig mit dem Zolldelikt verwirklichte Urkundendelikte) anzuklagen.²⁰

Allerdings wurde in einer weiteren Entscheidung²¹ ausdrücklich offengelassen, ob solch einem Vergleich nicht dann doch strafklageverbrauchende Wirkung zukommen könne, wenn eine mit der Strafverfolgungsbehörde vereinbarte Sanktion in ihrer Wirkung einer gerichtlichen Maßnahme gleichkommt. Entsprechend hat nun auch der EuGH²² entschieden, wonach auch Einstellungsverfügungen der Staatsanwaltschaft ohne Mitwirkung des Beschuldigten (hier eine *transactie* nach niederländischem Recht) unter den Begriff der rechtskräftigen Aburteilung zu subsumieren sind. Auch bezüglich einer Verfahrenseinstellung mangels Beweisen nach französischem Recht (*ordonnance de non-lieu*) hat der BGH in einem weiteren Urteil²³ die strafklageverbrauchende Wirkung nicht zuerkannt, da diese Entscheidung schon nach französischem Recht das Verfahren nicht abgeschlossen habe. Darüber hinaus entspräche sie dem deutschen Zwischenverfahren, nicht jedoch dem Hauptverfahren. Zumindest bei einem ausländischen Freispruch jedoch findet der Grundsatz *ne bis in idem* unstreitig Anwendung.²⁴

3. Bedeutung im Steuerstrafrecht

Der deutsche Steuerhinterziehungstatbestand wurde durch das EG-Finanzschutzgesetz²⁵ erweitert und erstreckt die deutsche Straf Gewalt u. a. auf Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, harmonisierten Verbrauchsteuern sowie Umsatzsteuern, die von einem anderen Mitgliedstaat der EG verwaltet werden.²⁶ Damit öffnet sich der Strafanspruch auch für gemeinschaftsweite Umsatzsteuerdelikte.²⁷

14 Vgl. *Dannecker*, Festschrift für Kohlmann, S. 593, 604.

15 EGMR, Urt. v. 30. 7. 1998, Oliveira gegen die Schweiz zu Art. 4 des 7. Protokolls zur EMRK, Österreichische Juristen-Zeitung (ÖJZ) 1999, 77.

16 Gesetz betreffend die Anrufung des Gerichts der Europäischen Gemeinschaften im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens auf dem Gebiet der polizeilichen Zusammenarbeit in Strafsachen nach Artikel 35 des EU-Vertrages vom 6. 8. 1998, BGBl 1998 I S. 2035, 1999 I S. 728.

17 *Hackner/Schomburg/Lagodny/Wolf*, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, München 2003, RN 276.

18 *Dannecker*, a. a. O., S. 606; BGH, Urt. v. 10. 6. 1999, NJW 1999, 3134, 3135.

19 BGH, Beschl. v. 13. 5. 1997, NSTz 1998, 149.

20 Vgl. Anm. *van den Wyngaert* zu BGH, Beschl. v. 13. 5. 1997, NSTz 1998, 149.

21 BGH, Urt. v. 2. 2. 1999, NJW 1999, 1270 f.

22 EuGH, Urt. v. 11. 2. 2003, NSTz 2003, 332 f., vorgelegt durch OLG Köln, Beschl. v. 30. 3. 2001, NSTz 2001, 558.

23 BGH, Urt. v. 10. 6. 1999, a. a. O.

24 BGH, Beschl. v. 28. 2. 2001, NSTz 2001, 557.

25 EGFinSchG v. 10. 9. 1998, BGBl. II, 2322, in Kraft getreten am 22. 9. 1998.

26 Art. 370 Abs. 6 AO.

27 Vgl. *Neusen*, steueranwaltsmagazin 2005, 57 ff.

Dies gilt darüber hinaus auch für Eingangssteuerhinterziehungen zu Lasten von Drittstaaten.²⁸ Der Grund für diese Regelungen ist darin zu sehen, daß es sich bei den von den EG-Mitgliedstaaten verwalteten Abgaben um eigene Einnahmen der EG handelt, deren Verkürzung letztlich auch den deutschen Steuerzahler schädigt.²⁹ Typische Begehungsform ist dabei die Ausstellung unrichtiger Ursprungszeugnisse oder anderer unrichtiger Verzollungsunterlagen durch deutsche Exporteure. Darin kann eine Beihilfe zur Hinterziehung ausländischer Eingangsabgaben durch den ausländischen Abnehmer der Waren sowie im Falle der Gutgläubigkeit des Warenempfängers eine Steuerhinterziehung des deutschen Exporteurs in mittelbarer Täterschaft liegen.³⁰ In diesen Konstellationen ist es denkbar, daß sich ein Täter den Strafverfolgungsorganen eines Mitgliedstaates stellt, um in einem anderen Staat nicht mehr verfolgt zu werden.³¹ Insbesondere einer endgültigen Verfahrenseinstellung durch die Staatsanwaltschaft³² oder seitens der Finanzbehörden kommt dabei besondere Bedeutung im Steuerstrafverfahren zu. Soweit die Finanzbehörden selbständig das Ermittlungsverfahren führen³³, können sie im Einzelfall das Verfahren auch ohne Mitwirkung der Staatsanwaltschaft einstellen. Dieselbe Möglichkeit besteht auch im Steuerordnungswidrigkeitenrecht.³⁴

4. Zusammenfassung und Ausblick

Eine gezielte Aufdeckung eines Hinterziehungstatbestands an die Ermittlungsbehörden in einem anderen Mitgliedstaat kann, sofern dort zumindest auch die Tat begangen wurde, zu einem Strafklageverbrauch in Deutschland führen und ist daher aus anwaltlicher Seite in Betracht zu ziehen, sofern aufgrund der Praxis des jeweiligen Staats mit einer mildereren Bestrafung zu rechnen ist. Der EU-Kommission ist das Problem bekannt³⁵, jedoch ist die von ihr vorgeschlagene Lösung, durch klare Anknüpfungsregeln³⁶ von vornherein

jede Tat nur der Strafgewalt eines Mitgliedstaats zuzuführen, bislang nicht konsensfähig. Auch die Zusammenarbeit der Strafverfolgungsbehörden (z. B. im Rahmen von EUROJUST³⁷) ist bisher nicht derart koordiniert, daß die Aufdeckung der jeweiligen Erkenntnisse an den anderen Mitgliedstaat zu befürchten wäre. Die weitere Entwicklung in diesem Bereich ist jedoch zu beobachten. Die gegenseitige Anerkennung von verfahrenseinstellenden Entscheidungen ist im Hinblick auf die Beschleunigung des Strafverfahrens³⁸ sowie die Freizügigkeit und Integration innerhalb der EU zu begrüßen. Eine Absprache mit der Staatsanwaltschaft und gegebenenfalls mit dem Gericht, das Verfahren gegen Auflagen einzustellen, muß daher auch in den anderen Mitgliedstaaten verbindlich anerkannt werden. Gerade bei Umsatzsteuer(-karussell-)Delikten sollte der Steueranwalt daher die Chance ergreifen, bei drohender Aufdeckung eines Deliktes in einem Mitgliedstaat mit hoher Strafandrohung auf eine verfahrensbeendende Absprache in einem anderen beteiligten Mitgliedstaat hinzuwirken.

28 Art. 370 Abs. 7 AO.

29 *Kohlmann*, a. a. O., RN 120.5.

30 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht-Kommentar, § 370 AO RN 102.2.

31 Vgl. *Vander Beken/Vermeulen/Lagodny*, NSTZ 2002, 624, 627.

32 § 153 a Abs. 1 StPO.

33 § 386 Abs. 2 AO.

34 § 84 OWiG.

35 Diskussionspapier der Europäischen Kommission vom 14. 12. 2001, Gegenseitige Anerkennung von Entscheidungen in Strafsachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten und Gerichtsbarkeit, S. 7.

36 EU-Kommission a. a. O., S. 14 ff., Territorialitätsprinzip mit Option Handlungsort oder Erfolgsort.

37 Vgl. Beschl. des Rates vom 28. 2. 2002 über die Errichtung von Eurojust zur Verstärkung der Bekämpfung der schweren Kriminalität, ABl. L 063 vom 6. 3. 2002; <http://www.eurojust.eu.int>.

38 Vgl. *Plöckinger/Leidenmühler*, wistra 2003, 86.