Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

6B 1053/2017

6B 1096/2017

Urteil vom 17. Mai 2018

Strafrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Denys, Präsident,
Bundesrichterin Jacquemoud-Rossari,
Bundesrichter Oberholzer,
Gerichtsschreiber Boog.

Verfahrensbeteiligte
6B 1053/2017
Generalstaatsanwaltschaft des Kantons Bern, Maulbeerstrasse 10, 3011 Bern,

und

6B 1096/2017
Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern,
Beschwerdeführerinnen

gegen

X._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Krishna Müller,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Einstellung (Steuerbetrug),

Beschwerden gegen den Beschluss des Obergerichts des Kantons Bern, Beschwerdekammer in Strafsachen, vom 21. August 2017 (BK 16 522).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern stellte am 15. Dezember 2010 bei einer Überprüfung der Buchhaltung der A._____ AG fest, dass zwei Privatbezüge ihres Alleinaktionärs und Geschäftsführers X._____ in den Jahren 2004 und 2005 über Beträge von CHF 150'000.-- und CHF 80'000.-- unrechtmässig als Geschäftsaufwand verbucht worden waren. Mit Verfügung vom 6. Juni 2013 belegte sie die A._____ AG im Rahmen eines Verfahrens wegen Steuerhinterziehung mit einer Busse von CHF 27'065.70. Eine hiegegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 14. Februar 2014 ab. Gegen diesen Entscheid führte die A._____ AG Rekurs und Beschwerde, welche die Steuerrekurskommission des Kantons Bern am 15. Dezember 2015 abwies.

A.b. Am 12. April 2016 erstattete die Steuerverwaltung des Kantons Bern bei der Staatsanwaltschaft für Wirtschaftsdelikte Strafanzeige gegen die A._____ AG wegen Steuerbetruges. Die Staatsanwaltschaft eröffnete daraufhin zunächst ein Verfahren gegen unbekannte Täterschaft (Verantwortliche der A._____ AG) und dehnte dieses in der Folge auf X._____ aus.

B.

Mit Strafbefehl vom 30. Juni 2016 erklärte die Staatsanwaltschaft für Wirtschaftsdelikte X._____ des Steuerbetruges schuldig und verurteilte ihn zu einer Geldstrafe von 90 Tagessätzen zu CHF 160.--, mit bedingtem Strafvollzug bei einer Probezeit von 2 Jahren. Auf Einsprache des Beurteilten hielt die Staatsanwaltschaft am Strafbefehl fest und überwies die Akten zur Durchführung des Hauptverfahrens an das Kantonale Wirtschaftsstrafgericht. Dieses stellte das Verfahren mit Verfügung vom 7. Dezember 2016 wegen Verletzung des Verbots der doppelten Strafverfolgung (ne bis in idem) ein.
Das Obergericht des Kantons Bern hat mit Beschluss vom 21. August 2017 die von der Staatsanwaltschaft für Wirtschaftsdelikte und der Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen diesen Entscheid geführten Beschwerden abgewiesen.

C.
Die Steuerverwaltung und die Generalstaatsanwaltschaft des Kantons Bern führen je Beschwerde in Strafsachen. Beide Beschwerdeführerinnen stellen den Antrag, der angefochtene Beschluss des Obergerichts sei aufzuheben und die Strafsache sei zur materiellen Beurteilung an das Kantonale Wirtschaftsstrafgericht zurückzuweisen.

D.
Das Obergericht des Kantons Bern hat auf Stellungnahme zur Beschwerde der Generalstaatsanwaltschaft verzichtet. X._____ beantragt in seiner Vernehmlassung, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Die Vernehmlassung wurde der Generalstaatsanwaltschaft zur Kenntnisnahme zugestellt. Zur Beschwerde der Steuerverwaltung wurden keine Vernehmlassungen eingeholt.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht vereinigt mehrere Verfahren, wenn diese in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen, namentlich wenn sie sich gegen denselben Entscheid richten, und wenn sie den gleich gelagerten Sachverhalt, die gleichen Parteien sowie ähnliche oder gleiche Rechtsfragen betreffen (vgl. BGE 133 IV 215 E. 1 S. 217; 126 V 283 E. 1; Urteil 6B 701/2017 vom 12. Januar 2018 E. 1.1). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Beschwerden gestützt auf Art. 71 BGG in sinngemässer Anwendung von Art. 24 Abs. 2 lit. b BZP zu vereinigen und in einem einzigen Entscheid zu beurteilen.

2.

2.1. Gemäss Art. 81 Abs. 1 BGG ist zur Erhebung der Beschwerde in Strafsachen berechtigt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten (lit. a) und ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides hat (lit. b; BGE 133 IV 121 E. 1.1). Zur Erhebung der Beschwerde legitimiert sind insbesondere die beschuldigte Person (Ziff. 1), ihr gesetzlicher Vertreter oder ihre gesetzliche Vertreterin (Ziff. 2); die Staatsanwaltschaft (Ziff. 3), die Privatklägerschaft, wenn der angefochtene Entscheid sich auf die Beurteilung der Zivilansprüche auswirken kann (Ziff. 5), sowie die Person, die den Strafantrag stellt, soweit es um das Strafantragsrecht als solches geht (Ziff. 6). Die Voraussetzungen von lit. a und b der genannten Bestimmung müssen kumulativ erfüllt sein.

2.2. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern kann gemäss Art. 225 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern (StG/BE) i.V.m. Art. 104 Abs. 2 StPO im Strafverfahren volle Parteirechte ausüben. Die Beschwerdeführerin 2 hat gestützt hierauf im vorinstanzlichen Verfahren ihre Parteirechte ausgeübt und am Verfahren teilgenommen. Dies führt entgegen ihrer Ansicht (Beschwerde 2 S. 2 f.) nicht dazu, dass sie im bundesgerichtlichen Verfahren zur Beschwerde in Strafsachen berechtigt ist. Die Steuerverwaltung ist, wie die Beschwerdeführerin 2 zu Recht ausführt, für die Umsetzung des Steuerrechts zuständig. Die Beschwerdeführerin 2 macht geltend, sie sei in ihrem gesetzlichen Auftrag der Sicherung des Steueranspruchs dadurch betroffen, dass die Auffassung der Vorinstanz je nach Konstellation, dazu führen könne, dass ein Täter oder eine Täterin nicht verurteilt werden könne. Entgegen ihrer Auffassung genügt dies im Strafverfahren wegen Steuerbetruges für die Legitimation der Steuerverwaltung zur Beschwerde in Strafsachen im Schuldpunkt nicht (Beschwerde 2 S. 3). Die gleichmässige Durchsetzung des staatlichen Strafanspruchs obliegt allein der Staatsanwaltschaft (Art. 16 Abs. 1 StPO). Hieraus leitet sich denn auch deren uneingeschränkte Befugnis
zur Beschwerde in Strafsachen ab (BGE 134 IV 36 E. 1.4.3, S. 40; vgl. auch DONATSCH/ABO YOUSSEF, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017

[im Folgenden: Kommentar DBG], N 42 zu Art. 188 DBG; dies., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 [im Folgenden: Kommentar StHG], N 10 zu Art. 61; RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 2016, N 24 zu Art. 188 DBG). Die Parteistellung gemäss Art. 104 Abs. 2 StPO begründet kein selbstständiges Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin 2 im Sinne von Art. 81 Abs. 1 BGG. Auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 kann daher nicht eingetreten werden.

3.

3.1. Die Vorinstanz geht zunächst davon aus, bei der in Rechtskraft erwachsenen Steuerhinterziehungsbusse handle es sich um eine Kriminalstrafe, bei deren Ausfällung die Strafrechtsgrundsätze und Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK zu beachten seien (angefochtener Beschluss S. 4 f.). Im Weiteren nimmt sie an, die Identität des Täters sei gegeben. Zwar sei im Steuerhinterziehungsverfahren die A._____ AG gebüsst und im Steuerbetrugsverfahren der Beschwerdegegner verurteilt worden. Doch sei im Steuerhinterziehungsverfahren ein Durchgriff vorgenommen worden, so dass in beiden Verfahren letztlich ein und dasselbe Verhalten derselben beschuldigten Person zur Beurteilung gestanden habe (angefochtener Beschluss S. 5).
Die Vorinstanz gelangt ferner zum Schluss, beiden Verfahren habe derselbe Lebenssachverhalt zur Beurteilung gestanden. Der von den beiden Beschwerdeführerinnen in ihren unterschiedlichen Verfahren beurteilte Sachverhalt sei als konkreter, objektiv wahrnehmbarer historischer Lebensvorgang bzw. als historisches Tatgeschehen der gleiche gewesen. Der Beschwerdegegner habe in den Steuerjahren 2004 und 2005 Jahresrechnungen - mit nach Auffassung der Beschwerdeführerin 1 geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand - erstellt und diese zur Steuerdeklaration verwendet. Dieser Lebenssachverhalt lasse sich nicht in mehrere Taten im prozessualen Sinne aufspalten, so dass er exklusiv in einem der beiden Verfahren hätte beurteilt werden können (angefochtener Beschluss S. 7). Nach der Rechtsprechung des EGMR könne der gleiche Sachverhalt zwar ausnahmsweise in parallelen Verfahren behandelt werden. Doch seien die beiden Verfahren hier nicht derart miteinander verknüpft, dass sie zusammen ein einheitliches Ganzes bildeten. Zudem sei keine koordinierte Interaktion der beiden Behörden erkennbar. Die Beschwerdeführerin 1 habe keine eigenen Beweismassnahmen durchgeführt. Abgesehen von der Abklärung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdegegners
habe sie sich in ihrem Strafbefehl vollumfänglich auf die Strafanzeige der Beschwerdeführerin 2 und deren Beilagen gestützt (Beschwerde S. 8 f.). Schliesslich sei auch die Dualität der beiden Verfahren für den Beschwerdegegner nicht vorhersehbar gewesen. Die betroffene Person müsse wissen, welche Delikte ihr zur Last gelegt und in welchen Verfahren diese verfolgt würden. Die Bestimmung von Art. 176 DBG enthalte - anders als im umgekehrten Fall (Art. 186 Abs. 2 DBG) - keinen Vorbehalt zugunsten eines Verfahrens wegen Steuerbetruges. Zudem sei der Beschwerdeführerin 2 bereits im Zeitpunkt der Buchprüfung bei der A._____ AG vom 15. Dezember 2010 sowie der anschliessenden, an diese gerichteten Aufforderung vom 28. Januar 2011, zu den Privatbezügen des Beschwerdegegners Stellung zu nehmen, klar gewesen, dass aufgrund der Verwendung der angeblich unwahren Urkunden der Verdacht auf einen Steuerbetrug bestanden habe. Sie hätte es daher in der Hand gehabt, schon zu jenem Zeitpunkt eine Strafanzeige einzureichen. Es sei mit dem Kriterium der Vorhersehbarkeit nicht vereinbar, einen Beschuldigten mehr als fünf Jahre nach Feststellung der angeblich falschen Verbuchung von Privataufwänden in den Jahresrechnungen noch mit einem zusätzlichen
Verfahren wegen Steuerbetruges zu überraschen. Knüpften an einen Lebenssachverhalt zwei unterschiedliche Normen mit unterschiedlicher Sachurteilskompetenz an, müsse von den involvierten Behörden verlangt werden, dass sie umgehend offen legten, wenn ihnen Tatsachen oder Beweismittel zur Kenntnis gelangten, welche den jeweils anderen Zuständigkeitsbereich tangierten, so dass die parallelen Verfahren zeitnah koordiniert werden könnten und sichergestellt sei, dass die betroffene Person sich der ganzen Tragweite der ihr vorgeworfenen Handlung von Beginn weg bewusst sei. Aufgrund der seit dem Verdichten des Verdachts bis zur Anzeigeerstattung verstrichenen Zeit sei zudem auch das Kriterium der engen zeitlichen Verknüpfung der beiden Verfahren nicht erfüllt. Insgesamt seien die beiden Verfahren weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht derart eng miteinander verknüpft, dass sie zusammen ein kohärentes Ganzes ergäben. Damit sei das Verfahren wegen Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" zu Recht eingestellt worden (angefochtener Beschluss S. 9 ff.).

3.2. Die Beschwerdeführerin 1 macht geltend, der Grundsatz "ne bis in idem" sei nicht verletzt. Es fehle dabei schon an der Identität des Täters. Im Verfahren vor den Steuer- und Steuerjustizbehörden wegen Steuerhinterziehung sei die A._____ AG als juristische Person mit Nachsteuern belastet

und mit Bussen bestraft worden. Im Strafbefehlsverfahren sei demgegenüber der Beschwerdegegner zu einer Geldstrafe verurteilt worden. Juristische Personen handelten per se durch ihre Organe und könnten sich mit Ausnahme der spezifischen Anwendungsfälle von Art. 102 StGB nicht als solche strafbar machen. Die Vorinstanz nehme daher zu Unrecht an, es liege ein Anwendungsfall des gesellschaftsrechtlichen Durchgriffs vor. Es verletze das Doppelbestrafungsverbot nicht, wenn gegen eine juristische Person ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet werde, obschon deren Organ für den gleichen Vorgang wegen Steuerbetruges verurteilt worden sei und umgekehrt. Zwar hänge die Strafbarkeit der juristischen Person, insbesondere auch die Bemessung der Strafe, von der Schuld der für sie als Organ handelnden natürlichen Person ab. Doch werde das Organ nicht deshalb bestraft, weil die juristische Person gebüsst worden sei. Bei dieser Sachlage würden
in Wirklichkeit zwei verschiedene Rechtssubjekte bestraft. Es liege keine verdeckte Doppelbestrafung vor und es finde auch weder eine Akkumulation der Strafen noch eine übermässige Belastung der beschuldigten Person statt (Beschwerde 1 S. 2 f.).
In Bezug auf die Tatidentität bringt die Beschwerdeführerin 1 vor, die Vorinstanz gehe fälschlicherweise davon aus, dass das Bundesgericht von seiner früheren Rechtsprechung abgekehrt sei und die Tatidentität nurmehr am Lebenssachverhalt anknüpfe (einfache Identität). In Wirklichkeit habe das Bundesgericht seine Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Zolotukhin-Rechtsprechung des EGMR vom 10. Februar 2009 nicht geändert, sondern weiterhin ausdrücklich festgehalten, es bestehe zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug Idealkonkurrenz. Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts sei daher davon auszugehen, dass es im vorliegenden Fall an einer Tatidentität und somit einer Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" fehle (Beschwerde 1 S. 3). Soweit die Vorinstanz das Fehlen einer adäquaten Behördenzusammenarbeit zwischen der Steuerver-waltung und der Strafverfolgungsbehörde bemängle, sei dem entgegenzuhalten, dass Art. 186 DBG keine eigentliche Zusammenarbeit zwischen den Steuer- und Strafverfolgungsbehörden vorschreibe. Es liege in der Natur der Sache, dass die Steuerbehörden die von den steuerpflichtigen Personen eingereichten Steuererklärungen überprüften und dabei als erste auf mögliche Ungereimtheiten stiessen.
Solange die Veranlagungen offen seien, führten falsche Abschlüsse juristischer Personen in der Regel zu einer Anzeige wegen Steuerbetruges. Soweit die Veranlagung bereits rechtskräftig sei, würden im Anschluss an die Rechtskraft auftauchende Unregelmässigkeiten über ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren korrigiert. Auch in solchen Fällen führe die Verwendung falscher Urkunden zu einer Anzeige wegen Steuerbetruges. Weil bei dieser Konstellation die mutmasslich verantwortlichen Personen durch die Behörden im Steuerhinterziehungsverfahren zum Sachverhalt bereits befragt, die entsprechenden Beweise erhoben und die hinterzogenen Steuern berechnet worden seien, sei nicht einzusehen, wieso die Strafverfolgungsbehörden darüber hinaus eigene Untersuchungen anstrengen müssten, wenn die Strafsache bereits liquid sei. Im vorliegenden Fall habe es sich so verhalten. Das angefochtene Urteil verletze daher auch unter diesem Aspekt Bundesrecht (Beschwerde S. 4 f.).

4.

4.1. Nach dem Grundsatz "ne bis in idem" darf niemand wegen einer Straftat, für welche er nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut verfolgt oder bestraft werden. Das Prinzip ist nur verletzt, wenn derselbe Sachverhalt in zwei voneinander unabhängigen Strafverfahren verfolgt und beurteilt wird. Das Verbot der doppelten Bestrafung bzw. Strafverfolgung bildet ein Verfahrenshindernis. Eine rechtskräftige Einstellungsverfügung kommt einem freisprechenden Endentscheid gleich (Art. 320 Abs. 4 StPO; BGE 143 IV 104 E. 4). Das Prinzip leitet sich direkt aus Art. 8 Abs. 1 und 29 Abs. 1 BV sowie dem materiellen Bundesstrafrecht ab (vgl. BGE 137 I 363 E. 2.1; 125 II 402 E. 1b, S. 404; 123 II 464 E. 2b, S. 466; 118 IV 269 E. 2, S. 271). Es ist nunmehr ausdrücklich in Art. 11 StPO verankert. Er ergibt sich überdies aus Art. 4 Ziff. 1 zum 7. Zusatzprotokoll zur EMRK vom 22. November 1984 (SR 0.101.07) sowie aus Art. 14 Ziff. 7 IPBPR (SR 0.103.2; vgl. auch Art. 54 des Übereinkommens vom 19. Juni 1990 zur Durchführung des Schengener Durchführungsübereinkommens vom 14. Juni 1985 [SDÜ]; vgl. Urteil 6B 482/2017 vom 17. Mai 2017
E. 4.1).
Das Verbot der Doppelbestrafung setzt einerseits voraus, dass sich das zweite Verfahren gegen dieselbe beschuldigte Person richtet bzw. richten würde (Täteridentität; BGE 120 IV 10 E. 2b; 118 IV 269 E. 2; Urteil 6B 1029/2010 vom 18. April 2011 E. 1.1; DONATSCH/ARNOLD, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht, Steuerrevue 2012, S. 34). Zum Andern verlangt das Prinzip die Identität des Lebenssachverhalts (Tatidentität). Das Bundesgericht ging in seiner früheren Rechtsprechung davon aus, dass eine erneute Verfolgung der

Tat nur nur bei Vorliegen einer doppelten Identität des Sachverhalts ausgeschlossen war. Danach durften die Strafansprüche, soweit zwischen den in Frage stehenden Tatbeständen echte Gesetzeskonkurrenz (in Form von Idealkonkurrenz) bestand, in separaten Verfahren verfolgt werden. Nach dieser Auffassung war für die Bestimmung der Tatidentität nicht allein der Lebenssachverhalt wesentlich, sondern auch die angewandte Norm und deren Strafzweck (BGE 122 I 257 E. 6d und 7; Urteile 6P.51/2003 vom 10. September 2003 E. 10.2; 6B 453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7.5 [nicht publ. in; BGE 138 IV 47]; 6B 1056/2015 vom 4. Dezember 2015 E. 1.2 [vgl. hiezu VERONICA LYNN, Urteilsanmerkung, fp
2017, S. 8 ff.; DANIEL HOLENSTEIN, Verstrickt im Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts: Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts 6B 453/2011 vom 20. Dezember 2011, Steuerrevue 67/2012, S. 161 ff.]).
Die Rechtsprechung des EGMR gelangte zunächst zu ähnlichen Ergebnissen (vgl. namentlich Urteil des EGMR Nr. 84/1997/868/1080 vom 30. Juli 1998 i.S. Oliveira c. Suisse.). Mit dem Urteil Nr. 14939/03 vom 10. Februar 2009 i.S. Zolotukhin c. Russia (vgl. fp 2009 S. 258 ff.) kehrte der EGMR indes von dieser Rechtsprechung ab. Nach diesem Entscheid gilt der Grundsatz "ne bis in idem" schon als verletzt, wenn dieselbe Person bei gleichem oder im Wesentlichen gleichen Sachverhalt ein zweites Mal bestraft wird ("identical facts or facts which are substantially the same"; Rz. 82). Als Lebenssachverhalt gilt danach ein Komplex konkreter, tatsächlicher Umstände, welche denselben Beschuldigten betreffen und in räumlicher sowie zeitlicher Hinsicht unlösbar miteinander verknüpft sind (Rz. 84). Grundlage für die Anwendung des Doppelbestrafungsverbots bildet nach dieser Rechtsprechung somit eine einfache Tatidentität; die rechtliche Qualifikation oder das Konkurrenzverhältnis zwischen den anwendbaren Strafnormen bleiben ohne Bedeutung (BGE 137 I 363 E. 2.2 und 2.4; Urteile 6B 1056/2015 vom 4. Dezember 2015 E. 1.2; 6B 433/2013 vom 23. September 2013 E. 4.2; 6B 1029/2010 vom 18. April 2011 E. 1.1; vgl. dazu JÜRG-BEAT ACKERMANN, fp 2009, S. 258 ff.,
261 f.; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 186 ff., N 19 ff.; zur Entwicklung der EGMR-Rechtsprechung vgl. DONATSCH/ABO YOUSSEF, Kommentar DBG, N 52b ff. zu Art. 186 DBG; dies., Kommentar StHG, N 60a ff. zu Art. 59 StHG; DONATSCH/ARNOLD, a.a.O., S. 36 ff.; INES MEIER, Der Dualismus von Verwaltungs- und Strafverfahren, Diss. ZH 2017, S. 197 ff.). Nach dieser Rechtsprechung ist das Prinzip verletzt, wenn ein Steuerpflichtiger nach rechtskräftiger Verurteilung wegen Steuerbetruges zusätzlich wegen der entsprechenden Steuerhinterziehung verfolgt wird (ANDREAS DONATSCH, Steuerstrafrecht - Hauptprobleme und Lösungsvorschläge, ASA 2012/2013, S. 7; vgl. auch DANIEL HOLENSTEIN, Schweizer Steuerstrafrecht im Wandel?, ASA 2011/2012, S. 19 f.).
In einem neueren Urteil hat der EGMR diese Rechtsprechung präzisiert (Urteil Nr. 24130/11 und 29758/11 vom 15. November 2016 i.S. A. und B. c. Norwegen; vgl. STEFAN KIEBER, Doppelte Sanktionierung eines Steuervergehens, NLMR 6/2016-EGMR, S. 556 ff.). Er hielt fest, den Vertragsstaaten sei es nicht verwehrt, Verfahren so aufzutrennen, dass die verschiedenen als Strafe zu qualifizierenden Sanktionen für eine Widerhandlung in verschiedenen, parallel oder nacheinander geführten Prozessen auferlegt würden. Die Staaten dürften Sanktionen für ein sozial verpöntes Verhalten, wie etwa die Hinterziehung von Steuern, vielmehr in verschiedenen, ein zusammenhängendes Ganzes ("un tout cohérent", "a coherent whole") bildendes Verfahren verhängen, soweit diese kumulativen Rechtsfolgen für den Betroffenen keine exzessive Last bildeten (Rz. 120 f.). Doch setze die Führung doppelter Verfahren voraus, dass diese in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht hinreichend eng verknüpft sind ("lien matériel et temporel suffisamment étroit"; "sufficentliy closely connected insubstance and in time"). Dies setze voraus, dass die verfolgten Zwecke und die zu ihrer Erreichung eingesetzten Mittel im Wesentlichen komplementär und zeitlich verknüpft seien sowie dass
die eventuellen Folgen einer derartigen Verfahrensordnung verhältnismässig und für die betroffene Person voraussehbar seien (Rz. 130). Danach verstossen von verschiedenen Behörden zur selben Tat parallel oder nacheinander geführte Steuerstrafverfahren nicht gegen das Doppelbestrafungsverbot, wenn sie komplementäre Zwecke verfolgen und im konkreten Fall unterschiedliche Aspekte des sozialen Fehlverhaltens betreffen, wenn die Dualität der Verfahren eine vorhersehbare Folge desselben verfolgten Verfahrens ist, wenn zur bestmöglichen Vermeidung von Doppelspurigkeiten bei der Beweiserhebung zwischen den zuständigen Behörden eine angemessene Interaktion besteht und wenn die im ersten Verfahren ausgesprochene Sanktion im nachfolgenden Verfahren berücksichtigt wird, so dass für den Betroffenen keine exzessive Belastung entsteht und die insgesamt ausgesprochenen Sanktionen verhältnismässig sind (Rz. 132; vgl. zum Entscheid LUKAS STAFFLER, Parallele Verfahren in idem factum als zulässige Doppelverfolgung?, ÖJZ 2017. S. 161 ff.; HOLENSTEIN/VON AH, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 - nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung ASA 2016/2017, S. 658; ferner Urteil Nr. 41604/11 vom 17. Februar 2015 i.S. Boman c. Finnland).

5.

5.1. Im zu beurteilenden Fall steht zunächst ausser Frage, dass der Steuerhinterziehungsbusse gemäss Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG ebenso Strafcharakter zukommt wie der Sanktion für Steuerbetrug gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 StHG und dass das Steuerhinterziehungsverfahren strafrechtlicher Natur ist (BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; vgl. auch 116 IV 262 E. 3 b/aa, S. 266; SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 39 zu Art. 175 DBG; dies., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, N 35 zu Art. 56 StHG; WOLFGANG WOHLERS, in: Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Donatsch et al. [Hrsg.], 2. Aufl. 2014, N 10 zu Art. 11 StPO).

5.2. Im schweizerischen Recht sind für die Verfolgung und Ahndung von Steuerhinterziehungen einerseits und von Steuervergehen andererseits unterschiedliche, getrennte Verfahren vorgeschrieben (DONATSCH/ABO YOUSSEF, Kommentar DBG, N 45 zu Art. 186 DBG; dies., Kommentar StHG, N 52 zu Art. 59 StHG). Im zu beurteilenden Fall wurde im Administrativverfahren wegen Steuerhinterziehung die A._____ AG zu einer Busse verurteilt (vgl. Art. 181 Abs. 1 DBG). Dabei wurde der Gesellschaft das Handeln des Beschwerdegegners, der als Verwaltungsrat und Geschäftsführer deren formelles Organ und darüber hinaus deren Alleinaktionär war, als ihr eigenes zugerechnet (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015 S. 17/19 ff., Strafakten W 2016 93, act. 4 001 023/27 ff.). Im Strafverfahren wurde demgegenüber der Beschwerdegegner selbst des Steuerbetruges schuldig gesprochen und zu einer bedingten Geldstrafe verurteilt.
Die kantonalen Instanzen nehmen in Bezug auf die Täteridentität an, das mit rechtskräftigem Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015 abgeschlossene Steuerhinterziehungsverfahren betreffe wie das Steuerbetrugsverfahren die A._____ AG. In beiden Verfahren werde der Gesellschaft, handelnd durch den Beschwerdegegner als Geschäftsführer, Organ und Hauptaktionär vorgeworfen, zwei konkrete Privatbezüge des Beschwerdegegners der Jahre 2004 und 2005 in den Konten der A._____ AG fälschlicherweise als Aufwand verbucht und damit deren Gewinn zu tief ausgewiesen zu haben. Es sei mithin ein Durchgriff vorgenommen worden, so dass in beiden Verfahren ein und dasselbe Verhalten derselben beschuldigten Person massgebend gewesen sei (angefochtener Beschluss S. 3, 5; Verfügung des Wirtschaftsstrafgerichts S. 5, Strafakten ASG 16 25 act. 18 061). Die Vorinstanz verweist für diese Auffassung auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Dezember 2015. Die Steuerrekurskommission hat in diesem Entscheid die Stellung des Beschwerdegegners in der A._____ AG umschrieben und festgestellt, dass jener als Verwaltungsrat und Geschäftsführer für die A._____ AG alleine handlungs- und zeichnungsberechtigt und für die
Buchhaltung der Gesellschaft verantwortlich war und insbesondere die Jahresrechnungen und die Steuererklärungen unterzeichnet hat. Er sei in den massgeblichen Jahren somit formelles Organ gewesen. Die Steuerrekurskommission führt weiter aus, die strafrechtliche Deliktsfähigkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren werde aus dem Verhalten ihrer Organe hergeleitet und jener als ihr eigenes zugerechnet. Diese sei daher als Täterin und Trägerin eines Verschuldens zu verstehen, das sich im Verhalten der für sie handelnden Organe äussere (Entscheid der Steuerrekurskommission S. 17 f., 19, Strafakten W 2016 93, act. 4 001 023 f./27 [Hinweis auf Sieber, N 6 zu Art. 181 DBG]).

5.3. Die Aktiengesellschaft ist als juristische Person selbständige Vermögensträgerin. Ihr Vermögen ist mithin nicht nur nach aussen, sondern auch im Verhältnis zu den einzelnen Gesellschaftsorganen ein fremdes. Dies gilt auch für die Einpersonen-AG. Diese ist aufgrund ihrer eigenen Rechtsfähigkeit ein eigenes Rechts- wie auch Steuersubjekt und ist mithin auch für den sie als einziger Verwaltungsrat beherrschenden Alleinaktionär eine andere Person. Diese Verschiedenheit der Rechtssubjekte und damit die Fremdheit des Vermögens des einen Rechtssubjekts für das andere ist auch im Strafrecht grundsätzlich beachtlich (BGE 141 IV 104 E. 3.2; 117 IV 259 E. 3b). Die rechtliche Trennung der juristischen Person von der dahinter stehenden, wirtschaftlich berechtigten natürlichen Person wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des sogenannten Durchgriffs durchbrochen. Die Aufhebung der Selbstständigkeit der Aktiengesellschaft und ihres Alleinaktionärs bzw. das Ausserachtlassen der eigenen Rechtspersönlichkeit der juristischen Person bedingt zum einen die Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen der juristischen und der dahinter stehenden natürlichen Person. Darüber hinaus setzt der Durchgriff insbesondere voraus, dass die rechtliche Berufung auf die Selbstständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient und somit als

rechtsmissbräuchlich erscheint. Der Sache nach geht es um eine missbräuchliche Benutzung der juristischen Person durch die sie beherrschende natürliche Person. Die Durchbrechung der rechtlichen Selbständigkeit der Aktiengesellschaft lässt sich nicht umkehren. Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen (BGE 136 I 49 E. 5.4, S. 60 f.; 132 III 489 E. 3.2 S. 493 mit Hinweisen; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl. 2012, § 2 43 ff.;).
Der dem zu beurteilenden Fall zugrunde liegende Sachverhalt bildet keinen Anwendungsfall für einen Durchgriff auf die natürliche Person im Sinne der zitierten Rechtsprechung. Der gegen den Beschwerdegegner erhobene Vorwurf lautet dahin, dass er in den Geschäftsbüchern Privatbezüge fälschlicherweise als Geschäftsaufwand verbucht habe. Steuersubjekt war die A._____ AG und nicht der Beschwerdegegner persönlich. Die Einpersonen-AG und der Alleinaktionär sind selbstständige Steuersubjekte. Dementsprechend wurde das Steuerhinterziehungsverfahren gegen die A._____ AG geführt und diese zu einer Busse verurteilt. Der Strafklageverbrauch bezieht sich auf diejenige Person, gegen welche der Entscheid ergangen ist (BRIGITTE TAG, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2. Aufl. 2014, N 15 zu Art. 11). An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Strafbarkeit der juristischen Person von der Schuld der für sie als Organe handelnden natürlichen Personen abhängt und jener das Handeln ihrer Organe als eigenes zugerechnet wird (SIEBER/MALLA, a.a.O., N 6 zu Art. 181 DBG; RICHNER et al., a.a.O., 2016, N 5 zu Art. 181 DBG). Dies gilt in gleichem Masse für die Einpersonen-AG. Die juristische Person ist als Täterin und Trägerin eines
Verschuldens zu verstehen, das sich im Verhalten der für sie handelnden Organe äussert (krit. insofern RICHNER et al., a.a.O., N 13 zu Art. 181 [in Bezug auf eine zusätzliche Bestrafung des Organs wegen Steuerhinterziehung]). Der Umstand, dass gegen die juristische Person ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird, obschon deren Organe für den gleichen Vorgang wegen Steuerbetruges verurteilt worden sind, verletzt mangels Identität des Täters den Grundsatz "ne bis in idem" nicht. Es ist bei dieser Sachlage richtigerweise nicht davon auszugehen, die Organe seien deshalb bestraft worden, weil die juristische Person gebüsst worden ist (DONATSCH/ABO YOUSSEF, Kommentar DBG, N 52f zu Art. 186 DBG; dies., Kommentar StHG, N 60e zu Art. 59 StHG; a.M. FELIX RICHNER, Wandel und Tendenzen im Zürcher Steuerhinterziehungsrecht, ASA 61 S. 601 f.; vgl. auch LAURENT MOREILLON, Quelques Réflexions sur le principe "ne bis in idem", in: Festschrift für Andreas Donatsch, 2017, S. 148; CARLO BERTOSSA, Unternehmensstrafrecht - Strafprozess und Sanktionen, Diss. Basel 2003, S. 102 f., 105 ff.). Dasselbe muss auch im umgekehrten Fall gelten. Der Grundsatz "ne bis in idem" ist daher im vorliegenden Fall mangels persönlicher Identität der
Bestraften nicht verletzt (in Bezug auf Art. 181 Abs. 3 DBG, Vorbehalt der Bestrafung des handelnden Organs). Die Auffassung der kantonalen Instanzen, wonach in beiden Verfahren dasselbe Steuersubjekt betroffen gewesen sei (angefochtener Beschluss S. 3; Verfügung des Wirtschaftsstrafgerichts S. 5, Gerichtsakten WSG 16 25 act. 18 061), verletzt daher Bundesrecht.
Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als begründet. Damit muss nicht entschieden werden, ob die Vorinstanz im Lichte der neueren Rechtsprechung des EGMR zu Recht die Identität der Tat bejaht hat und ob die beiden Verfahren im vorliegenden Fall in einem hinreichend engen sachlichen und zeitlichen Konnex standen, namentlich ob diese in einer Weise geführt wurden, durch welche weitestmöglich Wiederholungen in der Erhebung und Würdigung der Beweise vermieden wurden.

6.
Aus diesen Gründen ist die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 gutzuheissen und der angefochtene Beschluss aufzuheben. Heisst das Bundesgericht die Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück; es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 BGG). Da im vorliegenden Fall die erste Instanz nicht in der Sache entschieden hat, rechtfertigt es sich die Sache zur neuen Entscheidung an das Kantonale Wirtschaftsstrafgericht zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist der unterliegende Beschwerdegegner kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführerin 1 ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (Art. 68 Abs. 3 BGG). Dem Kanton Bern sind keine Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 4 BGG). Auf die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 wird nicht eingetreten. In diesem Verfahren werden keine Kosten erhoben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 6B 1053/2017 und 6B 1096/2017 werden vereinigt.

2.
Auf die Beschwerde im Verfahren 6B 1096/2017 wird nicht eingetreten.

3.
Die Beschwerde im Verfahren 6B 1053/2017 wird gutgeheissen, der Beschluss des Obergerichts des Kantons Bern vom 21. August 2017 aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an das Kantonale Wirtschaftsstrafgericht Bern zurückgewiesen.

4.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

5.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Bern, Beschwerdekammer in Strafsachen, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. Mai 2018

Im Namen der Strafrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Denys

Der Gerichtsschreiber: Boog