

Über die Grundzüge der Steuerhinterziehungsregelung in Deutschland, Österreich und Ungarn¹

Judit Jacsó

Universitätsdozentin Universität Miskolc

I. Einführung

Die Betrugsbekämpfung war und ist ein vorrangiges Ziel in der Europäischen Union und ein politisches Anliegen mit höchster Priorität. Vom Gemeinschaftsgesetzgeber wurde frühzeitig erkannt, dass die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität ein großes Gefahrenpotenzial für den Haushalt der Europäischen Gemeinschaft birgt und der Aufbau eines effektiven Abwehrsystems unentbehrlich ist. Zu einem effektiven Abwehrsystem gegenüber missbräuchlichen Handlungen sind ebenso strafrechtliche Mittel erforderlich geworden. In der einschlägigen Literatur sind sie als *Motor der Entwicklung eines Europäischen Strafrechts* bezeichnet worden.²

Organisierte Steuerkriminalität richtet sich regelmäßig auch gegen das Finanzaufkommen des Mitgliedstaats, aber auch unmittelbar – soweit es die Mehrwertsteuer betrifft – und mittelbar gegen das Finanzaufkommen der Europäischen Union. Die Steuerhinterziehung weist immer mehr grenzüberschreitende Dimensionen auf.³ Durch die fortschreitende

¹ Das Thema des Vortrages ist Gegenstand des von der Alexander von Humboldt-Stiftung geförderten Forschungsprojektes. Titel des Projektes: „*Europäisierung des Steuerstrafrechts an gesetzlichen Regelungen von Deutschland, Österreich und Ungarn*“.

² DANNECKER, Gerhard: Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auf europäischer Ebene, in: KUBL, Hanno (Hrsg): *Leitgedanken des Rechts*, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band 2, Staat und Bürger, Müller Verlag, Heidelberg, 2013, 1809-1826. (Im Weiteren: DANNECKER 2013a.); HECKER, Bernd: *Europäisches Strafrecht*, Springer, Berlin-Heidelberg, 2012, § 14 Rn 4.; STEBER, Ulrich: *Bekämpfung des EG-Betrugs und Perspektiven der europäischen Amts- und Rechtshilfe*, in: *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 2000/5, 186-187.

³ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Aktionsplan der Kommission zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (COM(2012) 722 endg., Brüssel, den 6.12.2012) [Im Weiteren: COM (2012) 722. endg.], 4.

wirtschaftliche Integration ist es immer dringlicher geworden, dass die Gemeinschaft gegen die internationale Steuerhinterziehung und Steuerflucht auch tätig wird.⁴ Die Entschlossenheit der EU ist seit der Wirtschaftskrise noch deutlicher geworden.⁵ Die international agierenden Kriminellen haben sich immer mehr auf Betrug zu Lasten der Gemeinschaften spezialisiert und begingen in immer größerem Umfang Steuerhinterziehung und Subventionsbetrügereien in bestimmten Bereichen der gemeinsamen Politiken (wie z. B. Agrarfonds) innerhalb der EU.

Durch die unterschiedlich ausgestalteten nationalen Strafrechtsordnungen konnte ein einheitlicher und dadurch effektiver Schutz innerhalb der EU nicht gesichert werden.⁶ Für die Straftäter gibt es die Möglichkeit, für ihre illegalen Aktivitäten diejenigen Mitgliedstaaten auszuwählen, in welchen schwächere Regelungen angewandt werden bzw. wo die Strafverfolgung Defizite hat. Für einen erfolgversprechenden Kampf ist der einheitliche Auftritt auf Ebene der EU unentbehrlich.

Ohne detailliert auf die nationalen Regelungen eingehen zu wollen, werden in dem Beitrag einige Elemente der Besonderheiten der materiellstrafrechtlichen Lösungen im Kampf gegen die Steuersünder anhand der deutschen, österreichischen und ungarischen Steuerhinterziehungsregelungen aufgezeigt. Zunächst wird der Frage der Aktualität der Bekämpfung der Steuerhinterziehung nachgegangen bzw. die Entwicklung der Ausgestaltung des strafrechtlichen Schutzes der EU-Finanzinteressen geschildert.

II. Über die Bedeutsamkeit und Aktualität der Bekämpfung der Steuerhinterziehung

Im Folgenden wird versucht, die wichtigsten Gründe des verschärften Kampfes gegen die Steuerhinterziehung auf globaler bzw. auf europäischer Ebene darzulegen.

In den letzten Jahrzehnten erfolgte eine wesentliche *Globalisierung des Wirtschaftslebens*. Die Firmen üben ihre wirtschaftliche Tätigkeit im-

⁴ Siehe über die bisherigen europäischen Dokumente: <http://www.steuernrecht.jku.at/gwk/dokumentation/Steuerpolitik/CoC.htm> (22.11.2012).

⁵ Siehe diesbezüglich u. a. den Beitrag der Kommission zum Europäischen Rat am 22. Mai 2013 über die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_de.pdf) (20.05.2013) und COM (2012) 722. endg.

⁶ Siehe über das Thema „Rechtszersplitterung als Hindernis für eine effektive Betrugsbekämpfung“: HECKER 2012, § 14 Rn 16-20.

mer mehr länderübergreifend aus. Dies hat sich aber nicht nur im legalen Wirtschaftsleben ereignet, sondern gleichzeitig erfolgte ebenso eine Internationalisierung der betrügerischen Geschäfte.⁷ Die innerhalb der EU gesicherten Grundfreiheiten können den Steuersündern nützlich sein; sie können die nicht eingezahlten Steuergelder unbeschränkt aus dem Herkunftsland in einen anderen Mitgliedstaat führen und dort anlegen.⁸ Die durch die *Verwirklichung des Binnenmarktes* ermöglichte Freizügigkeit innerhalb der EU bietet somit neue Möglichkeiten für die Steuerhinterziehung. Diese kann durch die *technologischen Fortschritte* unterstützt werden. Man braucht nur daran zu denken, dass Gelder in kürzester Zeit von einem Staat in einen anderen Mitgliedstaat überwiesen und dort angelegt werden können. Die durch die nationalen Regelungen gewährleisteten unterschiedlichen strafrechtlichen Schutzniveaus können auch *Wettbewerbsverzerrungen* unter den Mitgliedstaaten erzeugen.⁹

Die *Wirtschaftskrise* hat auch wesentlich dazu beigetragen, dass in den letzten Jahren das Augenmerk auf die Steuergelder gelenkt wurde. Die Staaten sind in dieser Situation gezwungen, ihre Ausgaben zu kürzen bzw. die Einnahmen zu erhöhen.¹⁰ Zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfes können die in größerer Menge eingeflossenen Steuergelder verwendet werden.

Durch die Wirtschaftskriminalität können nicht nur die einzelnen Staatsbürger, sondern auch der Staat betroffen sein. *Die Finanzkriminalität* fügt der Volkswirtschaft erheblichen Schaden zu – in Europa wird von einer Billion Euro/Jahr¹¹ gesprochen. Die durch Steuerbetrug und

⁷ Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahme, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 351 endg., Brüssel, den 27.6.2012, 3. [Im Weiteren: COM (2012) 351 endg.,].

⁸ Siehe darüber DANNECKER, Gerhard: *Abgabehinterziehung und Betrug im europäischen Rechtsvergleich. Der österreichische Abgabenbetrug – Modellcharakter für Europa?*, in: LEITNER, Roman (Hrsg.): *Finanzstrafrecht 2012*, Linde, Wien, 2013, 63. (Im Weiteren: DANNECKER 2013b.).

⁹ Mitteilung der Kommission an den Rat, an das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges. Mitteilung der Kommission KOM (2006) 254 endg, 3.

¹⁰ COM (2012) 351 endg., 2.

¹¹ Siehe über das Ausmaß der durch die Schattenwirtschaft verursachten Schäden: COM (2012) 351 endg., 2. Der Präsident des Europäischen Parlaments, *Martin Schulz*, weist in seiner Rede beim Europäischen Rat 22. Mai 2013 darauf hin, dass nach Schätzungen jährlich eine Billion Euro durch Steuerbetrug bzw. Steuerflucht in der EU verloren gehen, dies bedeutet pro Jahr und EU-Bürger 2000 Euro. (http://www.europarl.europa.eu/the-president/en/press/press_release_speeches/speeches/sp-2013/sp-2013-may/pdf/speech-to-the-european-council-of-22-may-by-the-president-of-the-european-parliament-martin-schulz) (24.05.2013).

Steuerhinterziehung entstandenen *beträchtlichen Einnahmeausfälle* können allein schon als ein entscheidender Grund für den gemeinsamen und einheitlichen Auftritt genannt werden.

Durch die *Einnahmeausfälle steigen die Defizit- und Schuldenstände der Mitgliedstaaten* an.¹² Somit können weniger Mittel zur *Förderung öffentlicher Investitionen sowie von Wachstum und Beschäftigung* bereitstehen.¹³ Zum Schluss kann noch erwähnt werden, dass dem Steuerstrafrecht auch eine wichtige generalpräventive Wirkung zukommt: Steuerbetrug und Steuerhinterziehung untergraben das *Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger in die Gerechtigkeit und Legitimität des Steuersystems*.¹⁴

III. Die Mittel zur besseren Behebung der Steuerhinterziehung

Die Erhöhung der staatlichen Steuereinnahmen kann auf unterschiedliche Weise erreicht werden¹⁵, z. B. durch die *Steuerreform*¹⁶ bzw. durch die *Reform der Steuerverwaltung*¹⁷. Gegen die grenzüberschreitenden Steuerdelikte kann die verbesserte *Zusammenarbeit der Steuerbehörden*¹⁸ erfolg-

¹² Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19 April 2012 zur Forderung nach konkreten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599(RSP)) B7-0203/2012 (Im Weiteren: Entschließung des Europäischen Parlaments 2012.).

¹³ Entschließung des Europäischen Parlaments 2012, Punkt B.

¹⁴ Entschließung des Europäischen Parlaments 2012, Punkt C. Siehe darüber DANNECKER 2013a, 1814.

¹⁵ Siehe über die konkreten Initiativen in der EU: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_de.htm (14.05.2013).

¹⁶ Wie z. B. Beseitigung der steuerschädlichen Merkmale von Steueroasen, Ausdehnung des Anwendungsbereiches des sog. „Reverse-Charge-Verfahrens“. Über eine mögliche Interpretation des Begriffes „Steuerreform“ siehe BAREIS, PETER: *Steuerreform*, in: KUBL 2013, 1799-1808.

¹⁷ Wie z. B. die Einführung von effektiveren Erhebungsformen oder Überwachungsmethoden. Siehe darüber Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfachen, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, Brüssel, den 6.12.2011, KOM(2011) 851 endg., 13-14.

¹⁸ Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (ABl. L 84 vom 31.3.2010, S. 1); Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. L 268 vom 12.10.2010, S. 1). Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1), Verordnung (EU) Nr. 389/2012 des Rates vom 2. Mai 2012 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern und zur Aufhebung von Verordnung (EG) Nr. 2073/2004 (ABl. L 121 vom 8.5.2012, S. 1).

versprechend angewandt werden, die unter anderem den besseren Informationsaustausch ermöglichen soll. Als ein dritter Weg kann die *Reform des Steuerstrafrechts* erwähnt werden, die immer mehr in den Mittelpunkt der Diskussionen geriet.¹⁹ Dies kann wiederum durch die Änderung der materiellstrafrechtlichen Vorschriften²⁰ oder durch verfahrensrechtliche Änderungen erreicht werden. Unten diesen vielfältigen Handlungsmöglichkeiten wird im Rahmen der jetzigen Arbeit auf die *materiellstrafrechtlichen Elemente der Bekämpfung* der Steuerhinterziehung fokussiert, da im Mittelpunkt des Steuerstrafrechts die Regelung der Steuer- bzw. Abgabenhinterziehung steht²¹.

Das Steuerstrafrecht ist ein Bereich der jeweiligen nationalen Strafrechte. Das nationale Steuerstrafrecht ist aber sehr stark durch Unionsrecht beeinflusst, und damit könnten wir es als einen Teil des Unionsstrafrechts betrachten. Die bisherigen Maßnahmen der EU beziehen sich ausschließlich auf das Gebiet des Steuerrechts sowie der Amts- und Rechtshilfe²². Zudem wurden die Maßnahmen auf die Bekämpfung von Mehrwertsteuerausfällen konzentriert, da in diesem Bereich bereits eine weitgehende Harmonisierung des materiellen Steuerrechts stattgefunden hat.²³ Im Bereich des Steuerstrafrechts besteht jedoch bislang noch ein erhebliches Defizit. Zwar entwickelt auf diesem Gebiet das Europäische Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF²⁴) bereits Aktivitäten, jedoch kommen dieser Behörde ausschließlich Aufgaben im Bereiche der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen zu, soweit sich die relevanten Straftaten unmittelbar auf den Gemeinschaftshaushalt auswirken.

Nach der Kommission sollen durch die verstärkte Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung die Steuereinnahmen erhöht und somit die nötigen Steuerreformen unterstützt werden.²⁵ Der Weg bis zu

¹⁹ DANNECKER 2013a, 1809.

²⁰ Wie z. B. die Umgestaltung der Tatbestandsmerkmale oder die Erhöhung der Strafdrohung für die Begehung der Steuerhinterziehung.

²¹ Dieser Ausgangspunkt der Untersuchung basiert auf der vergleichenden Arbeit von DANNECKER, Gerhard - JANSEN, Oswald (Hrsg.): *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*, Linde, Wien, 2007, 29. (Im Weiteren: DANNECKER - JANSEN 2007).

²² DANNECKER, Gerhard - REINEL, Stefan: *Rechts- und Amtshilfe in der EG - aktuelle Entwicklungen*, in: LEITNER, Roman (Hrsg.): *Finanzstrafrecht 2006*, Linde, Wien, 49-116; Mitteilung der Kommission KOM(2006), 254. Diesbezüglich ist der Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung [KOM 2009(29)] auf der Ebene der EU zu erwähnen.

²³ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L/347, 1, den 11.12.2006.

²⁴ http://ec.europa.eu/dgs/olaf/mission/mission/index_de.html (21.07.2010).

²⁵ COM(2012) 351 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von

dieser Überlegung war lang und ist durch mehrere Faktoren beeinflusst worden. Im Folgenden werden die wichtigsten Stationen der Entwicklung aufgezeigt.

IV. Die Entwicklung des Schutzes der finanziellen Interessen der EU

Der Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union (anfangs EG) hat nach der Umstellung der Finanzierung des Gemeinschaftshaushaltes von Fremdfinanzierung auf Eigenfinanzierung seit Anfang der 1970er Jahre noch mehr an Bedeutung gewonnen.²⁶ Die Kommission hat die mit der Steuerhinterziehung auf Gemeinschaftsebene verbundene Problematik in ihrer im Jahre 1974 erlassenen Mitteilung erkannt.²⁷ Die Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung ist in erster Linie durch eine engere Zusammenarbeit zwischen den nationalen Steuerverwaltungen auf der Ebene der Gemeinschaft zu bewältigen.²⁸ Diese Auffassung der Kommission wurde durch die Mitteilung über die „Gesamtaktion gegen die Internationale Steuerhinterziehung und Steuerflucht“ im Jahre 1984 auch bestätigt.²⁹

Wie in der einschlägigen Literatur³⁰ oft erwähnt wird, wurden am Ende der achtziger Jahre die Defizite der unterschiedlichen nationalen Regelungsniveaus im Bereich der Betrugsbekämpfung durch das „Griechischer Mais-Urteil“ des EuGH aufgezeigt. Es wurden danach die Bestrebungen auf der Ebene der Gemeinschaften beschleunigt.³¹ Die Richtung des Kampfes wurde durch die Entscheidung(en) des EuGH

Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Brüssel, den 27.6.2012, 4.

²⁶ Siehe darüber ausführlich DANNECKER, Gerhard: *Strafrechtlicher Schutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft gegen Täuschung*, in: Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft, 1996/3, 577-608.; DANNECKER 2013b, 61-111.; HECKER 2012, § 14 Rn 5.

²⁷ Probleme der Internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung. Mitteilung und Entschließung der Kommission an den Rat, KOM(74) 1971, Brüssel 20. November 1974.

²⁸ KOM(74) 1971, Brüssel 20. November 1974. S. 3.

²⁹ Die erforderlichen Maßnahmen nach der Mitteilung: (1) die Verbesserung, Intensivierung und Ausdehnung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen: innerhalb der Gemeinschaft und zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern, (2) die Problematik der Steueroasen, (3) das Problem der Gewinnverlagerung innerhalb eines Unternehmenskonzerns, (4) die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Die Gemeinschaftsaktion gegen die Internationale Steuerhinterziehung und Steuerflucht (Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament), KOM(84) 603 endg., Brüssel, den 28. November 1984.

³⁰ HECKER 2012, § 14 Rn 4.

³¹ DANNECKER, Gerhard - BÜRGER, Sebastian: *Generalbericht*, in: DANNECKER - JANSEN 2007, 63-65.

bestimmt (*Gleichstellungserfordernis*³²), die Sanktionierung blieb aber in den Händen der Mitgliedstaaten aufgrund der fehlenden Kompetenz der EG im Bereich des Kriminalstrafrechts.

Eine neue Phase der Betrugsbekämpfung hat in den 1990er Jahren angefangen. Der nächste Schritt wurde auf der Ebene des Primärrechts mit der Aufnahme des „*Assimilierungsprinzips*“ in die gemeinschaftsrechtlichen Finanzregelungen durch den Vertrag von Maastricht (Art 209a³³ EGV) getan. Die Kommission erarbeitete auf der Grundlage des Vertrages von Maastricht Mitte des Jahres 1994 eine *allgemeine Betrugsbekämpfungsstrategie*.³⁴ Es wurde in der Mitteilung der Kommission deutlich darauf hingewiesen, dass der Schutz der öffentlichen Finanzen eine Grundvoraussetzung für die Glaubwürdigkeit und Wirksamkeit jeder Politik ist. Eine Verschärfung des Schutzes war notwendig, da die nationalen Regelungen allein nicht ausreichten. Somit wurde dem *gemeinsamen Schutz eine Priorität* in der Gemeinschaft zuerkannt. Unter den Grundelementen der Strategie wurde die Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften ausdrücklich erwähnt.³⁵ Mit der Verwirklichung des Binnenmarktes und mit dem Inkrafttreten des Vertrags über die Europäische Union hat sich die Lage in Europa verändert.

³² Nach dem EuGH „müssen die Mitgliedstaaten, denen allerdings die Wahl der Sanktionen verbleibt, namentlich darauf achten, daß Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht nach ähnlichen sachlichen und verfahrensrechtlichen Regeln geahndet werden wie nach Art und Schwere gleichartige Verstöße gegen nationales Recht, wobei die Sanktion jedenfalls wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein muß.“ EuGH, Urteil v. 21.9.1989, Rechtssache 68/88, Rn 24.

³³ 209a EGV „Zur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Gemeinschaft richten, ergreifen die Mitgliedstaaten die gleichen Maßnahmen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten. Die Mitgliedstaaten koordinieren unbeschadet der sonstigen Vertragsbestimmungen ihre Tätigkeit zum Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft vor Betrügereien. Sie sorgen zu diesem Zweck mit Unterstützung der Kommission für eine enge, regelmäßige Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Dienststellen ihrer Behörden.“

³⁴ Schutz der finanziellen Interessen. Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission. Arbeitsprogramm 1994. KOM(94) 92 endg., Brüssel 23. März 1994.

³⁵ Die von der Kommission aufgelisteten vier Prioritäten: (1) „Verstärkung der Präsenz vor Ort und der Unterstützung für die operationelle Tätigkeit, wobei der Schwerpunkt auf die Risikosektoren gelegt wird“; (2) „Verstärkung der Partnerschaft zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten, Entwicklung von Informationsnetzen und Verbesserung der Auswertung der Informationen“; (3) „Verbesserung des von der Gemeinschaft vorgegebenen rechtlichen Rahmens in den verschiedenen Tätigkeitsbereichen“; (4) Verringerung der Diskrepanzen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Schutz der finanziellen Interessen. Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission. Arbeitsprogramm 1994. KOM(94) 92 endg., Brüssel 23. März 1994. S. 7, 15.

Ein neuer Wechsel der Betrugsbekämpfungsstrategie erfolgte 1995 durch das *Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften*³⁶, das erst nach siebenjährigem Ratifikationsprozess im Jahre 2002 in Kraft getreten ist. Die Betrugsdefinition unterscheidet zwischen dem Betrug auf der Ausgabenseite und dem Betrug auf der Einnahmenseite.³⁷ Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich dazu, die durch die Definition des Betruges erfassten Handlungen als Straftaten umzuschreiben und diese mit wirksamen, angemessenen und abschreckenden Strafen zu versehen.³⁸ Das Übereinkommen schreibt vor, zumindest die schweren Betrugsfälle, die zu einer Auslieferung führen können, mit Freiheitsstrafe zu ahnden. Als schwerer Betrug gilt der Betrug bei einem Schaden von mindestens 50.000 Euro. Bei geringfügigen Schäden von weniger als 4.000 Euro kann von der Verhängung strafrechtlicher Sanktionen abgesehen werden.³⁹ Durch das Übereinkommen wurde ein *einheitliches Betrugsstrafrecht* geschaffen, wonach der Betrug in allen Mitgliedstaaten mit strafrechtlichen Mitteln zu untersagen und eine Einführung von Freiheitsstrafen zwingend ist – worauf *Dannecker*⁴⁰ hinweist. Trotz der gemeinsamen Verpflichtungen wurden aber in den Mitgliedstaaten unterschiedliche nationale Rechtsvorschriften erlassen, wodurch ein gemeinsames Schutzniveau der finanziellen Interessen der EU jedoch nicht gewährleistet werden konnte. Aus diesem Grund war die Betrugsbekämpfung in der EU nicht abschreckend genug.⁴¹

Der *Vertrag von Amsterdam* (Art 280 EGV) erweiterte die vorherige Vorschrift, blieb aber noch immer beim Grundkonzept des Assimilierungsprinzips. Die Norm enthielt aber eine durch die Wissenschaft viel diskutierte Vorbehaltsklausel (*Unberührtheitsklausel*⁴²), der zufolge „die

³⁶ Übereinkommen vom 26. Juli 1995 aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. C 316 vom 27.11.1995, S. 49) (Im Weiteren: Übereinkommen 1995). Die dazugehörigen Protokolle sind: erstes Protokoll vom 27. September 1996 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. C 313 vom 23.10.1996, S. 2) (Betrug), zweites Protokoll zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften vom 19. Juni 1997 (ABl. C 221 vom 19.7.1997, S. 12) (Geldwäsche).

³⁷ Art. 1 Abs. 1 Übereinkommen 1995.

³⁸ Art. 1 Abs. 2 Übereinkommen 1995.

³⁹ Art. 2 Abs. 1, Abs. 2 Übereinkommen 1995.

⁴⁰ DANNECKER 2013a, 1812.

⁴¹ Vorschlag für eine Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM (2012) 363 final, Brüssel, den 11.7.2012, S 2.

⁴² FROMM, Ingo: *Die Frage der Einführung einer partiellen strafrechtlichen Anweisungskompetenz des Rates der EG zum Schutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft unter besonderer*

Anwendung des Strafrechts der Mitgliedstaaten und ihre Strafrechtspflege [...] von diesen Maßnahmen unberührt⁴³ blieb, was gegen eine strafrechtliche Kompetenz der Gemeinschaft gesprochen hat.

Als nächster wichtiger Schritt kann der *Richtlinienvorschlag der Kommission aus dem Jahre 2001* erwähnt werden. Die Kommission hat für die Schaffung einer strafrechtlichen Richtlinie im Bereich der Betrugsbekämpfung somit vor der Lissabonner Reform eine primärrechtliche Rechtsgrundlage im ex-Art 280 IV EGV gesehen, um die materiell strafrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bezüglich des Betrages, der Korruption und Geldwäsche anzugleichen. Da sich der Ratifikationsvorgang des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften aus dem Jahre 1995 samt Protokollen verzögert hat, erließ die Kommission im Jahre 2001 einen Vorschlag⁴⁴ für eine Richtlinie über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft.⁴⁵ Die Kommission fühlte sich veranlasst, Maßnahmen zu ergreifen, um die finanziellen Interessen der Gemeinschaft auf effiziente und in allen Mitgliedstaaten gleichrangige Weise zu schützen, da der neue Artikel (280 EGV) sowohl die Gemeinschaft als auch die Mitgliedstaaten dazu gleichermaßen verpflichtet hat. Die Kommission vertrat die Auffassung, dass die Vorbehaltsklausel kein Hindernis dafür darstellte.⁴⁶ Die Definition des Betrages im Richtlinienvorschlag entspricht den im Übereinkommen *über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften* festgelegten Voraussetzungen. Es enthielt kollektiv die Regelungen der Protokolle des Übereinkommens. Die Richtlinie wurde nicht angenommen.

Die Diskussion über die Schaffung von koordinierten Strategien zur Bekämpfung des Steuerbetruges wurde durch die *Mitteilung der Kommission im Jahre 2006*⁴⁷ auf europäischer Ebene neu aufgenommen.⁴⁸ Die wichtigsten Impulse dazu waren die globale Wirtschaftskrise bzw. die vor einiger Zeit bekannt gewordenen Fälle international organisierter Steu-

Berücksichtigung der Unberührtheitsklausel in Art. 280 Abs. 4 S. 2 EG-Vertrag, in: Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, 2007/1, 29.

⁴³ Art 280 Abs 4 S 2 EGV.

⁴⁴ COM (2001) 272 endg.

⁴⁵ HECKER 2012, § 8 Rn 44-46.

⁴⁶ „Weder der Wortlaut dieser Bestimmung noch der juristische Zusammenhang steht der Annahme von Rechtsvorschriften entgegen, die auf eine gewisse strafrechtliche Harmonisierung abzielen, solange diese Maßnahmen ‚die Anwendung des Strafrechts der Mitgliedstaaten und ihre Strafrechtspflege unberührt‘ lassen.“ COM (2001) 272 endg, 7.

⁴⁷ Mitteilung der Kommission KOM (2006) 254.

⁴⁸ Siehe weitere darüber http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_de.htm (20.11.2012).

erhinterziehungen. Die Aktualität der Reform des Steuerstrafrechts und die Schaffung von einheitlich geltenden Standards sind auch über die EU hinaus international diskutiert und besonders auf der Ebene der OECD vorangetrieben worden.⁴⁹

Die Kommission hat eine Reihe von Maßnahmen zur Verbesserung des straf- und verwaltungsrechtlichen Rahmens für den Schutz der finanziellen Interessen der EU angenommen.⁵⁰ Im Jahre 2011 wurde eine Mitteilung über das *Gesamtkonzept zum Schutz von Steuergeldern*⁵¹ erlassen.⁵² Trotz der Bemühungen der EU sind unterschiedliche nationale Regelungen erlassen worden, durch die aber unterschiedlicher Schutz in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU gewährleistet werden kann. Es besteht somit kein gleichwertiger Schutz der finanziellen Interessen in der EU.⁵³ Daraus folgt, dass die angewandten Betrugsbekämpfungsmaßnahmen der EU nicht abschreckend genug sind. Dies folgt ebenso aus den Berichten der Kommission über die Umsetzung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften.⁵⁴ Sowohl die Formulierung der nationalen Straftatbestände als auch die der dazugehörigen Sanktionen sind sehr unterschiedlich ausgestaltet. Die Kommission hat ihre Tätigkeit im Bereich der Steuerhinterziehungsbekämpfung beschleunigt. Die Kommission veröffentlichte im Juli 2012 einen *Vorschlag* für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die *strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug*.⁵⁵ Dieser Richtlinienvor-

⁴⁹ Siehe „Die Arbeit der OECD gegen Steuerhinterziehung“. http://www.oecd.org/document/4/0,3343,de_34968570_34968795_42360324_1_1_1_1,00.html (4.10.2010).

⁵⁰ Siehe eine Auflistung der Maßnahmen: Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union - Betrugsbekämpfung - Jahresbericht 2011, Brüssel, 19.7.2012., 2.

⁵¹ COM(2011) 293 Mitteilung der Kommission Punkt 4.

⁵² Das Gesamtkonzept zählt vier Möglichkeiten zum Schutz der finanziellen Interessen der EU auf: a) Maßnahmen im Rahmen der justiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen (Artikel 82)

b) Richtlinien mit strafrechtlichen Mindestvorschriften (Artikel 83)

c) Rechtsvorschriften zur Bekämpfung und Verhütung von gegen die finanziellen Interessen der EU gerichteten Betrugsdelikten (Artikel 310 Absatz 6 und Artikel 325 Absatz 4).

d) Ausstattung von Eurojust mit Untersuchungsbefugnissen (Artikel 85) und Einsetzung einer von Eurojust ausgehenden Europäischen Staatsanwaltschaft zur Bekämpfung von Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der EU (Artikel 86).

⁵³ COM(2012) 363 Vorschlag für Richtlinie Punkt 1.1.

⁵⁴ Berichte der Kommission über die Umsetzung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (KOM(2004) 709 endg. vom 25.10.2004 und KOM(2008) 77 endg. vom 14.2.2008).

⁵⁵ COM(2012) 363 Vorschlag für Richtlinie.

schlag soll die im Jahre 2001 erlassene Richtlinie über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft ersetzen.

Es darf nicht unerwähnt bleiben, dass für den verschärften Kampf der EU gegen die Steuerhinterziehung der Lissabonner Vertrag eine neue Grundlage (Art. 83, 325 AEUV) geschaffen hat, worauf aber im Zuge dieses Beitrages nicht eingegangen wird.⁵⁶ Die Kommission erließ am 6.12.2012 einen *Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug* in der EU.⁵⁷ Die Entschlossenheit des Europäischen Parlamentes zeigt ihre Entschließung über die konkreten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung.⁵⁸

Im Folgenden werden beispielhaft einige Merkmale der Regelungen der Steuerhinterziehung in Deutschland, Österreich und Ungarn hervorgehoben, um eine genaue Darstellung der Unterschiede nationaler Vorschriften im Bereich der Steuerhinterziehung zu erreichen, damit gezeigt werden kann, wie unterschiedlich die nationalen Vorschriften im Bereich der Steuerhinterziehung ausgestaltet sind.

V. Über die Ähnlichkeiten und Besonderheiten der nationalen Regelungen in den untersuchten Mitgliedstaaten

1. Systeme des Steuerstrafrechts

Am Anfang sollte klargestellt werden, dass dem Schutz des Haushaltes der jeweiligen Staaten nicht ausschließlich das Steuerstrafrecht dient. Der Haushalt besteht aus Einnahmenseite bzw. aus Ausgabenseite. Das Steuerstrafrecht trägt in den meisten Mitgliedstaaten zum Schutz der Einnahmenseite bei. Die Ausgabenseite wird hingegen durch das Betrugsstrafrecht geschützt. Die nationale Regelung muss der Erwartung gerecht werden, dass dadurch nicht nur dem eigenen Fiskus, sondern

⁵⁶ MANSDÖRFER, Marco: *Das europäische Strafrecht nach dem Vertrag von Lissabon - oder: Europäisierung des Strafrechts unter nationalstaatlicher Mitwirkung*, in: hrrs 2010/1, 12.; JACSÓ, Judit: *Überlegungen zur Harmonisierung des Steuerstrafrechts in der EU - Utopie oder Wahrheit?*, in: GAL István László (Hrsg.): *Tanulmányok Tóth Mihály professzor 60. születésnapja tiszteletére*, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Pécs, 2011, 319-331.

⁵⁷ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM (2012) 722, Brüssel, den 6.12.2012.

⁵⁸ *Entschließung des Europäischen Parlaments zur Forderung nach konkreten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599(RSP))*.

auch dem Haushalt der EU der gleiche Schutz gesichert wird. Die wichtigsten Erscheinungsformen der Unregelmäßigkeiten zu Lasten des Haushaltes der EU sind laut *Dannecker* in drei Gruppen einzuteilen: a) betrügerische Subventionserschleichungen, b) Hinterziehung von Eingangs- und Ausgabenabgaben und c) Umsatzsteuerhinterziehung.⁵⁹ Auf der Ebene der EU wurde aber das Konzept der einheitlichen Regelung für beide Seiten des Fiskus herauskristallisiert. Dieses Bild zeigt uns die oben dargestellte Entwicklung des Schutzes der finanziellen Interessen.

Sowohl in *Deutschland* als auch in *Österreich* gibt es einen Unterschied zwischen dem Schutz der zwei Seiten. Durch den nationalen Abgabenhinterziehungstatbestand (Steuerhinterziehung) ist die erstgenannte Seite geschützt. Die Ausgabenseite ist aber durch die Betrugs- und Subventionsbetrugstatbestände erfasst. Somit existiert ein getrenntes Abgaben- bzw. Betrugsstrafrecht.⁶⁰ Ein weiterer grundlegender Unterschied zwischen den aufgezählten Straftaten besteht darin, dass die erstgenannten im Strafgesetzbuch und somit im Kernstrafrecht, die Steuerhinterziehung hingegen im Nebenstrafrecht zu finden ist. In *Österreich* ist der Schmuggel bzw. die Hinterziehung von Ausfuhr- bzw. Einfuhrabgaben in einem eigenständigen Tatbestand⁶¹ geregelt, der zum Zollstrafrecht gehört. Ein besonderes Zollstrafrecht existiert hingegen in *Deutschland* nicht. Die deutsche Regelung in § 370 Abs. 1 AO erfasst aufgrund ihrer Regelungstechnik nahezu alle Abgaben, Steuern bzw. Zölle, weitgehend alle Steuerarten. In *Ungarn* schützt hingegen der einschlägige Straftatbestand (Haushaltsbetrug⁶²) gleichzeitig beide Seiten des Fiskus.

Die Ausgestaltung der Regelungen in den ausgewählten Mitgliedstaaten der EU zeigt deutliche Unterschiede auf, wie dies durch die Berichte der Kommission über die Umsetzung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der EG bzw. durch die von *Dannecker/Jansen* durchgeführte Forschung⁶³ bestätigt wird. Die Notwendigkeit

⁵⁹ DANNECKER 2013b, 96. Eine andere Aufteilung laut Dannecker: a) Hinterziehung von Abgaben bei der Einfuhr von Waren in die EU, b) Erschleichung von Subventionen bei der Ausfuhr von Waren in Drittländer, c) Hinterziehung von Abgaben und Erschleichung von Subventionen innerhalb der EU. Siehe: DANNECKER 1996, 579-581. Die Gliederung nach Hecker: Hinterziehung von Abgaben bei der Wareneinfuhr, Erschleichung von Erstattungen bei der Warenausfuhr, Abgabenhinterziehung und Subventionserschleichung innerhalb der EU. Siehe: HECKER 2012, § 14 Rn 9-11.

⁶⁰ DANNECKER 2013b, 110.

⁶¹ Österreich: Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß § 35 FinStrG.

⁶² § 370 StGB.

⁶³ DANNECKER - JANSEN 2007, 29, 79-87.

einheitlicher Grundstrukturen des Steuerstrafrechts in der Europäischen Union wurde durch die von *Dannecker/Jansen* 2007 veröffentlichte Untersuchung aufgezeigt. Seither wurden neue Reformen sowohl in Österreich als auch in Ungarn eingeführt, wodurch das Bild über die nationalen Lösungen noch „bunter“ geworden ist.

Die mitgliedstaatlichen Regelungen können nach *Dannecker/Jansen*⁶⁴ in drei Modelle des Steuerstrafrechts eingeteilt werden.

- a) In der ersten Gruppe haben die Mitgliedstaaten einen *Einheitstatbestand mit entsprechenden Qualifikationen oder Regelbeispielen*. Der sog. Einheitstatbestand umfasst im Wesentlichen⁶⁵ sämtliche Formen der kriminellen Verkürzung von Steuern.
- b) Die zweite, mit der ersten eng verwandte Gruppe von Steuerstrafrechtssystemen bestraft neben der *Steuerhinterziehung unter dem Begriff des Steuerbetruges* in besonderer Weise bestimmte Arten der Steuerkriminalität, die mit besonderer krimineller Energie – z. B. betrügerischen Machenschaften (u. a. Urkundenmanipulation) – begangen werden.
- c) In manchen Mitgliedstaaten (z. B. Dänemark, Slowenien, Griechenland) sind die steuerstrafrechtlichen Tatbestände in spezialgesetzlichen *Einzelsteuerregelungen* zu finden.

Sowohl *Deutschland* als auch *Ungarn* gehören zur ersten Gruppe der Mitgliedstaaten, wo ein Einheitstatbestand existiert. Die formelle Technik der Gesetzgebung weist insofern Unterschiede zwischen der deutschen und ungarischen Lösung auf, als die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung in Ungarn Eingang in das StGB gefunden hat, während die entsprechende Straftat in Deutschland in den Verfahrensregelungen des Steuerrechts, der Abgabenordnung, zu finden ist. Es muss darauf hingewiesen werden, dass die ungarische Regelung 2011 eine konzeptionelle Neugestaltung erfuhr. Diese Lösung gehört weiterhin zum Einheitstatbestand, dadurch sind aber sämtliche Formen der den Haushalt schmälernden Handlungen erfasst, worauf auch der Name des Tatbestandes (Haushaltsbetrug) hindeutet. *Österreich* ist zu der zweiten Regelungspra-

⁶⁴ DANNECKER - JANSEN 2007, 21-22, 31-32.

⁶⁵ Nur bestimmte Steuerarten wie die meisten Kirchensteuern oder kommunale Abgaben unterfallen bei betrügerischen Handlungen dem allgemeinen Betrugstatbestand.

xis übergegangen. Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010⁶⁶ versuchte der österreichische Gesetzgeber, neue Mittel im Kampf gegen die Steuer-sünder einzusetzen. Neben der einfachen⁶⁷ und qualifizierten Abgaben-hinterziehung⁶⁸ ist eine spezielle Deliktform⁶⁹ im Gesetz eigenständig geregelt, welche in anderen Mitgliedstaaten gegebenenfalls als Betrug einzustufen bzw. in Konkurrenz mit der Steuerhinterziehung festzulegen ist.

2. Systematische Eingliederung des Steuerstrafrechts in die nationalen Rechtssysteme in Deutschland, Österreich und Ungarn

Es stellt sich die Frage, wo die einschlägigen Regelungen in den nationalen Rechtssystemen verankert sind. Ich habe mich am Anfang der Untersuchungen damit konfrontiert gesehen, dass ganz unterschiedliche regelungstechnische Lösungen von den ausgewählten Staaten angewandt werden. Während *Deutschland* die einschlägigen Vorschriften in die Abgabenordnung (AO)⁷⁰ eingeführt hat, hat der *österreichische* Gesetzgeber einen selbständigen Finanzstrafkodex⁷¹ geschaffen, der, ähnlich dem Kernstrafrecht, aus einem Allgemeinen und Besonderen Teil sowie den verfahrensrechtlichen Vorschriften besteht. In beiden Staaten gehört das Steuerstrafrecht somit zum Nebenstrafrecht. In *Ungarn* hingegen ist der Haushaltsbetrug als Wirtschaftsdelikt im Kernstrafrecht zu finden. Der Tatbestand ist im Kapitel über die Wirtschaftsdelikte (XVII.) unter dem dritten Titel „Finanzstraftaten“ im StGB⁷² zu finden.

Es stellt sich zunächst die Frage, inwieweit die Regelungen des Kernstrafrechts in Deutschland bzw. in Österreich angewandt werden. Wenn die einschlägigen Normen der AO oder anderer Steuergesetze in *Deutschland* keine besondere Regelung enthalten, dann gelten die Rege-

⁶⁶ BGBl. I Nr. 104/2010, vgl. zu den Details der Reform des öFinStrG: LEITNER, Roman - BRANDL, Rainer - SCHROTTMEYER, Norbert - TOIFL, Gerald: *SWK-Spezial Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 Vollständige Erstkommentierung*, Linde Verlag, Linz, 2010.

⁶⁷ Abgabehinterziehung (§ 33 FinStrG).

⁶⁸ Strafe bei gewerbmäßiger Tatbegehung, Strafe bei Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung (§ 38, § 38a FinStrG).

⁶⁹ Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG).

⁷⁰ Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002. (BGBl. I S. 3866, ber. I S. 61.)

⁷¹ Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG).

⁷² Gesetz Nr. IV von 1978 über das Strafgesetzbuch. In Ungarn trat 2013 ein neues Strafgesetzbuch in Kraft. (Gesetz Nr. C. von 2012 über das Strafgesetzbuch).

lungen des StGB und anderer allgemeiner Gesetze. In dieser Hinsicht ist zu sagen, dass das in der AO geregelte Steuerstrafrecht keine abschließende Regelung des Steuerstrafrechts darstellt.⁷³ Dies ergibt sich aus der allgemeinen Formulierung des § 369 Abs. 2 AO.⁷⁴ In *Österreich* gibt es eine andere Lösung, die nach dem StGB⁷⁵ in Finanzstrafsachen grundsätzlich nicht anzuwenden ist.⁷⁶ Ausgenommen sind von dieser Hauptregel nur einige Sonderregelungen, bei denen explizit auf die Anwendung einiger Bestimmungen des StGB hingewiesen wird. Daraus folgt aber gemäß der Argumentation a contrario, dass die nicht genannten Normen des Allgemeinen Teiles des StGB nicht anzuwenden sind. Eine allgemeine subsidiäre Anwendung des StGB, wie es in Deutschland der Fall ist, kommt in dieser Hinsicht in *Österreich* nicht in Betracht.⁷⁷

<i>Quelle der einschlägigen Vorschriften</i>		
Deutschland	Österreich	Ungarn
Abgabenordnung (AO)	Finanzstrafgesetzbuch (FinStrG)	Strafgesetzbuch (StGB)
gemeinsam mit den steuerrechtlichen Regelungen	eigenständiges Gesetzbuch für materielle bzw. verfahrensrechtliche Vorschriften	kein eigenständiges Gesetz, unter anderen Straftaten im Strafkodex
↓		↓
Nebenstrafrecht		Kernstrafrecht

Systematischer Überblick.

⁷³ RANSIEK, Andreas, in: KOHLMANN, Günther, Steuerstrafrecht, Kommentar, 49. Lieferung, Okt. 2013, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, § 369 AO Rn 10.

⁷⁴ „Für Steuerstraftaten gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.“

⁷⁵ Bundesgesetz vom 23. Jänner 1974 über die mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch - StGB).

⁷⁶ OGH 23.04.2008 13Os16/08i.

⁷⁷ LEITNER, Roman - PLÜCKHAHN, Otto: *Finanzstrafrecht kompakt*, 2. Auflage, Linde, Wien, 2012, Rn 1.

3. Die Frage des geschützten Rechtsgutes

Sowohl in *Deutschland* als auch in *Österreich* ist mit dem Tatbestand der Steuerhinterziehung/Abgabenhinterziehung (Abgabebetrag) der Anspruch des Staates auf die Steuereinnahmen geschützt, und unmittelbar das Besteuerungssystem des Staates, worunter auch das abgabenverfahrensrechtliche Mitwirkungssystem (Abgabehoheit des Staates) verstanden wird.⁷⁸ In *Ungarn* ist hingegen der Haushalt in den Mittelpunkt des Schutzes gestellt. Mittelbar wird das Interesse der Bürger, die ihren Steuerverpflichtungen nachkommen, am ordnungsgemäßen (prudenten) Funktionieren des staatlichen Budgets und unmittelbar werden durch den Tatbestand die Budgets geschützt.⁷⁹

Es stellt sich zunächst die Frage, inwieweit die nationalen Straftatbestände die EU-Interessen berücksichtigen. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich sind durch die einschlägigen steuerstrafrechtlichen Tatbestände sowohl die Einfuhr- bzw. Ausfuhrabgaben, die von anderen Mitgliedstaaten oder der EU verwaltet werden bzw. die harmonisierten Umsatzsteuern oder Verbrauchsteuern erfasst. Gesetzestechisch gesehen, ist dies in *Deutschland* dem Tatbestand der Steuerhinterziehung⁸⁰ und in *Österreich* dem finanzstrafrechtlichen Begriff der Abgaben⁸¹ zu entnehmen. Durch diese Regelungstechnik werden *unmittelbar auch die finanziellen Interessen der Europäischen Union geschützt*.⁸²

Im *ungarischen* StGB gibt es eine Legaldefinition des Haushaltes im strafrechtlichen Sinne, derzufolge ausdrücklich auch der Haushalt der EU in den strafrechtlichen Schutz einbezogen ist. Hinsichtlich der Haushalte von anderen Mitgliedstaaten ist zu bemerken, dass *nur* die Ausgabenseite durch den Tatbestand des Haushaltsbetruges geschützt wird.⁸³

⁷⁸ LEITNER - PLÜCKHAHN 2012, Rn 122.

⁷⁹ Gesetzesbegründung zum § 2 Gesetz Nr. LXIII über die Änderung des StGB.

⁸⁰ § 370 Abs 6 AO.

⁸¹ § 2 Abs 1 lit c FinStrG.

⁸² SCHMITZ, Roland - WULF, Martin: § 370 AO, in: JOECKS, Wolfgang - SCHMITZ, Roland: *Strafgesetzbuch, Nebenstrafrecht II*, Münchener Kommentar, 2010. Rn 9; BÜRGER, Sebastian: *Das deutsche Steuerstrafrecht*, in: DANNECKER - JANSEN 2007, 168.

⁸³ § 313/E StGB „Unter Budget sind die Budgets des öffentlichen Haushaltes (einbezogen sind auch der Haushalt der Sozialversicherungsfonds und der eigenständigen staatlichen Fonds), das Budget einer internationalen Organisation, wenn das Budget durch die gegebene Organisation oder in ihrem Namen verwaltet wird, darüber hinaus im Namen der Europäischen Union verwaltete Haushalte bzw. Fonds zu verstehen. Unter dem Begriff der aus einem Haushalt stammenden Geldmittel wird zusätzlich der von einem anderen Staat verwaltete Haushalt bzw. Fonds verstanden.“

4. Erfassung der schweren Steuerhinterziehungsfälle durch die nationalen Regelungen

Es wird im Folgenden untersucht, in welcher Form die organisierte bzw. gewerbsmäßige Straftatbegehung in den nationalen Strafgesetzbüchern bestraft wird. Es sind zwischen den österreichischen bzw. ungarischen Regelungen folgende Ähnlichkeiten bezüglich der qualifizierten Fälle der Steuerhinterziehung zu entdecken. In *Österreich* sind sowohl die Begehung der Abgabenhinterziehung als Mitglied einer Bande⁸⁴ (kriminelle Vereinigung) als auch die gewerbsmäßige Straftatbegehung⁸⁵ mit höheren Strafrahmen und somit eindeutig als qualifizierte Fälle des Grunddeliktes zu ahnden. Der *ungarische* Gesetzgeber hat neben der strengen Wertqualifikation diese zwei Merkmale ebenso mit schwereren Strafrahmen bedroht. Ganz anders ist die Lage in *Deutschland*, wo die Steuerhinterziehung keine qualifizierten Fälle, sondern „nur“ Regelbeispiele oder, noch genauer, Strafzumessungsumstände enthält, unter denen ebenso die Begehung als Mitglied einer Bande zu finden ist.⁸⁶ Die Anwendung der erhöhten Strafrahmen ist aber nicht gesetzlich vorgeschrieben, es hängt von den konkreten Umständen ab.

VI. Schlusswort

Auf Unionsebene wurden in der letzten Zeit wichtige Schritte unternommen, damit sowohl die EU als auch die Mitgliedstaaten Steuerbetrug und Steuerhinterziehung besser bekämpfen können. Der Unionsgesetzgeber hat dazu ein „umfassendes Instrumentarium“ entwickelt.⁸⁷

Wie darauf oben hingewiesen wurde, hat die Kommission am 11.7.2012 den *Vorschlag für eine Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug* vorgelegt, der die Schaffung einer *einheitlichen Regelung* zum Schutz der finanziellen Interessen der EU vorschreibt und den Mitgliedstaaten Umsetzungspflicht auferlegt. Unter den geprüften nationalen Regelungen ist die ungarische Lösung des Einheitstatbestandes hervorzuheben, welche nicht dem klassischen Modell der Bestrafung der Steu-

⁸⁴ § 38a FinStrG.

⁸⁵ § 38 FinStrG.

⁸⁶ § 370 Abs 3 z 5 AO.

⁸⁷ Siehe Beitrag der Kommission zum Europäischen Rat am 22. Mai 2013. (http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_de.pdf) (20.06.2013).

erdelikte entspricht, aber die Forderung des Kommissionsvorschlages bezüglich einer einheitlichen Regelung erfüllt. Wie dieser Versuch Ungarns sich in der Praxis bewährt, bleibt aber abzuwarten.