

Die Wirkung der Wirtschaftskrise auf das Steuerstrafrecht in Europa anhand des Beispiels von Ungarn

JUDIT JACSÓ¹

Dr. jur., Universitätsdozentin, Institut für Strafrechtswissenschaften, Lehrstuhl für Strafrecht und Kriminologie, Staats- und Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Miskolc/Ungarn

Einleitende Gedanken

Die Aktualität der Reform des Steuerstrafrechts und die Schaffung von einheitlich geltenden Standards sind in der Europäischen Union aber auch über die EU hinaus international diskutiert und besonders auf der Ebene der OECD vorangetrieben worden.² Die *globale Wirtschaftskrise* hat dazu auch beigetragen, dass der Kampf gegen die Steuersünder in den Mittelpunkt der mitgliedstaatlichen und europäischen Bemühungen gerückt ist. Diese ist in mehreren Rechtsakten der EU betont. Gerade in dieser Zeit ist vom Gesetzgeber noch mehr verlangt, dass gegen diese Straftat mit effektiveren Mitteln auftritt, damit die Steuergerechtigkeit sichergestellt werden kann. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben daraufhin neue Maßnahmen im Kampf gegen die Steuerkriminalität eingeführt. Die veränderte Wirtschaftssituation verlangte neue Reaktionen vom Gesetzgeber. Die durch die Steuerhinterziehung verursachten *Schäden* sind ebenfalls als *beträchtlich*

¹ Der Großteil des vorliegenden Beitrages wurde im Rahmen des von der Alexander-von-Humboldt-Stiftung geförderten Forschungsprojekts „Europäisierung des Steuerstrafrechts am Beispiel der gesetzlichen Regelungen in Deutschland, Österreich und Ungarn“ verfasst.

² Siehe „Die Arbeit der OECD gegen Steuerhinterziehung“, <http://www.oecd.org/berlin/themen/diearbeitderoecdgegensteuerhinterziehung.htm> (4.09.2016).

bewertet, welche im Hinblick auf die Wirtschaftskrise noch bedeutender zu sein scheinen.³ Noch ein wichtiger Aspekt kann hervorgehoben werden: Die *Globalisierung des Wirtschaftslebens* hat ebenso neue Anforderungen an das Steuerstrafrecht gestellt. Aus diesen erwähnten Gründen sind die Aktualität und die Bedeutung der mit dem Steuerstrafrecht zusammenhängenden Fragen evident.⁴

Durch die Umsatzsteuerhinterziehung (besonders durch die Karussellbetrugsfälle) wird dem mitgliedstaatlichen Fiskus und dadurch auch dem europäischen Haushalt enormer Schaden zugefügt.⁵ Durch

³ In den Entschlüssen des Europäischen Parlaments wird ein Betrag von schätzungsweise *einer Billion Euro* genannt, die durch Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehungen (aggressive Steuerplanung) jährlich verloren geht. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 12. Dezember 2013 zur Forderung nach messbaren und verbindlichen Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU (2013/2963(RSP)) P7_TA(2013)0593. Dieser Betrag entspricht nach dem Europäischen Parlament „einer jährlichen Kostenbelastung von annähernd 2 000 Euro pro EU-Bürger“. Siehe Entschließung des Europäischen Parlaments vom 21. Mai 2013 zur Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerflucht und Steueroasen (2013/2060(INI)) P7_TA(2013)0205; Eine 2015 erlassene einschlägige Mitteilung der Kommission enthält folgende Information bezüglich des Ausmaßes des Problems: „Die höchsten Schätzungen belaufen sich auf 860 Mrd. EUR jährlich (Steuerhinterziehung) und 150 Mrd. EUR jährlich (Steuervermeidung).“ Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015) 136 final, Brüssel, den 18.3.2015, 4.

⁴ Siehe dazu mehr Jacsó, 'Neue Wege zu Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch den Straftatbestand des Haushaltsbetrugs im ungarischen StGB', ZStW 2015 127(1) 190.

⁵ Die Kommission vertritt diesbezüglich in Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes die Meinung, dass der Umsatzsteuerbetrug unter der Definition des EU-Betrugs zu subsumieren ist. Gemäß des EuGH besteht „ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts einerseits und der Zurverfügungstellung entsprechender Mehrwertsteuermittel für den EU-Haushalt, da jedes Versäumnis bei der Erhebung ersterer potenziell zu einer Verringerung letzterer führt.“ Aus diesem Grund vorgeschlagen, dass der Anwendungsbereich der neuen Richtlinie über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union erfasst werden sollte. Vorschlag für eine Richtlinie über die

die Begehung von Steuerhinterziehung können *ernsthafte Wettbewerbsverzerrungen* in der Europäischen Union entstehen, wodurch auch das *ordentliche Funktionieren des Binnenmarktes gefährdet werden kann*.⁶ Aus diesem Grund stand die Umsatzsteuer im Mittelpunkt der neuen Maßnahmen, da die Anfälligkeit in diesem Bereich besonders hoch eingeschätzt wird.⁷

In Ungarn erfolgte die Reform des Steuerstrafrechts durch das *Strafrechtsänderungsgesetz 2011*⁸, mit dem der neue Straftatbestand des Haushaltsbetruges eingeführt wurde. Das neue Konzept wurde auch in den vierten ungarischen Strafkodex⁹ übernommen. Neben den materiellstrafrechtlichen Änderungen sind auch andere Regelungsbereiche durch Reformschritte gekennzeichnet. Besonders betrugsanfällig scheint Ungarn, wo seit 2012 die allgemeine Umsatzsteuer 27 Prozent der Steuerbemessungsgrundlage beträgt, zu sein.¹⁰ Dies stellte einen

strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM(2012)363 final, Brüssel, 11.7.2012. (Im Weiteren: Richtlinienvorschlag KOM(2012) 363) Erläuterung zum Art 2., 10.

⁶ In der EU gibt es ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem, das auf Gegenstände und Dienstleistungen zur Anwendung kommt. Die heute geltenden unionsrechtlichen materiellen Vorschriften sind in der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG⁶ zu finden. Somit ist sowohl das materielle als auch das formelle Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten stark vom Unionsrecht geprägt, wobei aber die Steuersätze und -befreiungen nicht völlig harmonisiert sind. Den Mitgliedstaaten wird dabei Ermessensspielraum bei der Umsetzung eingeräumt.

⁷ Vgl. Brandl, 'Karussellbetrug – Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen', in Achatz/Tumpel (Hrsg.), *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht*, Linde Verlag, Wien, 2008, 139, 141; Muhler, *Die Umsatzsteuerhinterziehung*, wistra, 1/2009, 1 ff.

⁸ Gesetz Nr. LXIII aus dem Jahr 2011 über die Änderung des Strafgesetzbuchs Nr. IV aus dem Jahr 1978 und über die Änderung anderer mit den Finanzdelikten zusammenhängenden Gesetze (im Weiteren: StRÄG 2011).

⁹ Gesetz Nr. C aus dem Jahre 2012 über das Strafgesetz, in Kraft getreten am 1. Juli 2013.

¹⁰ § 82 Gesetz Nr. CXXVII. aus dem Jahre 1997 über die allgemeine Umsatzsteuer (Im Weiteren: uUStG) In Ungarn wurde die Mehrwertsteuer mit einem relativ hohen Steuersatz eingeführt (25 %). Nach der Wirtschaftskrise wurde diese von 20 % auf 25 % erhöht. Siehe dazu: <http://www.die-mehrwertsteuer.de/de/umsatz->

besonderen Anreiz für die Straftatbegehung dar. Der ungarische Gesetzgeber hat dieses Risiko erkannt und sich bemüht, in den letzten Jahren mit einem *komplexen Kampf* gegen diese Erscheinung der Kriminalität verstärkt aufzutreten. Im Folgenden wird versucht, über die eingeführten Maßnahmen, welche auch das materielle Strafrecht betreffen, einen kurzen Überblick zu geben.

Kampf gegen die Steuerkriminalität in Ungarn

1. Außerstrafrechtliche und strafverfahrensrechtliche Maßnahmen

Es muss am Anfang betont werden, dass in Ungarn der Kampf gegen die Steuerdelinquenz auf unterschiedlichen Ebenen aufgenommen wurde. Die *außerstrafrechtlichen Mittel* haben das Steuerrecht¹¹ betroffen; das ungarische Steuersystem wurde in den letzten Jahren umgestaltet.¹² Hinsichtlich der Bekämpfung der Steuerkriminalität sind zwei Maßnahmen hervorzuheben: Es wurden ab 2015 ganz neue Pflichten eingeführt, wie die *Quittungsausgabepflicht* durch eine mit der Steuerbehörde in Onlineverbindung stehende Verrechnungskasse bei be-

steuer-ungarn.html (27.07.2015). In bestimmten Bereichen wurde sie dann in 2016 herabgesetzt.

¹¹ Die relevanten Rechtsakte im außerstrafrechtlichen Bereich sind: Gesetz Nr. XCII v. 2003 über die Abgabenordnung (AO); Gesetz Nr. CXXVII v. 1997 über die allgemeine Umsatzsteuer (UStG).

¹² Ohne detailliert auf diese Fragen eingehen zu wollen, sind folgende Änderungen hervorzuheben: Bei den direkten Steuern wurde ein niedrigerer Steuersatz eingeführt, wie z.B. bei der persönlichen Einkommensteuer ein konstanter Steuersatz (16 %, ab 2016 15 %); bei der Körperschaftsteuer (10 %; bei Nettoeinnahmen von mehr als 500 Mio. HUF 19 %) und parallel dazu wurde 2012 der Mehrwertsteuersatz auf 27 % erhöht (bei bestimmten Produkten niedrigere Steuersätze; wie z.B. 18 % bei Milch-Produkten, 5 % bei Büchern, seit 2015 auch bei bestimmten Tieren, wie Rind, Schaf, Ziege). Ab 2016 wurde er in bestimmten Bereichen (Bauwesen) deutlich herabgesetzt (5 % – Wohnungsbau). Es soll noch erwähnt werden, dass das Reverse Charge-Verfahren bei bestimmten Dienstleistungen und Produkten (so in der Bauwirtschaft und bei Abfallprodukten ab 2006, bei bestimmten Getreidearten sowie Mais, Weizen usw. ab 2012, ab 2015 für bestimmte Stahlprodukte, Ausleihen von Arbeitskraft) verstärkt eingesetzt wurde. Siehe § 142 Abs. 1 UStG.

stimmten Dienstleistern¹³ und die *Anmeldepflicht* in Verbindung mit dem Gütertransport auf öffentlichen Straßen.¹⁴ Die durch die Einführung des *Kontrollsystems der Beförderung von Gütern auf öffentlichen Straßen* zu erreichenden Ziele waren einerseits die Verhinderung der Umsatzsteuerhinterziehung durch Eindämmung der fiktiven Warenbeförderung und andererseits der Schutz der steuerehrlichen Wirtschaftsteilnehmer. Ein wichtiger Vorteil dieser neuen Maßnahme ist, dass die Warentransporte mit LKW über 3,5 Tonnen durch die E-KÁER-ID Nummer und die installierten Straßenkameras aktuell verfolgbar und kontrollierbar geworden sind. Von der neuen Pflicht sind der ungarische Empfänger (nicht Endabnehmer) bzw. im Fall von Warenverkäufen oder -beschaffungen der Absender betroffen. Diese neu eingeführten Maßnahmen konnten die Erwartungen erfüllen. Nach dem ersten Jahr waren die Erfahrungen eindeutig positiv. Die Bereinigung der betroffenen Branchen wurde angefangen. Die Wettbewerbsverzerrungen werden durch den Ausschluss der Mehrwertsteuerbetrüger vom Markt verdrängt und parallel dazu sind die Mehrwertsteuereinnahmen gestiegen.

Bevor die erwähnten außerstrafrechtlichen Reformen eingeführt wurden, sind jedoch erwähnenswerte *strafverfahrensrechtliche Änderungen*¹⁵ in Kraft getreten. Unter diesen ist die Vereinheitlichung der Steuer- und Finanzkontrollbehörde sowie der Zollbehörde im Jahr 2011 hervorzuheben. Die *Nationale Steuer- und Zollbehörde*¹⁶ hat einerseits verwaltungsrechtliche Aufgaben (Steuer- und Zollverwaltung), ande-

¹³ Siehe die relevante Vorschrift: Verordnung des Nationalen Wirtschaftsministers Nr. 48/2013. (XI. 15.) über die technischen Voraussetzungen der Verrechnungskassen, das Inverkehrbringen, die Benutzung und das Service der für die Quittungsausgabe geeigneten Verrechnungskassen sowie über die Weiterleitung der durch die Verrechnungskassen gespeicherten Angaben für die Steuerbehörde.

¹⁴ § 22/E AO, Die Abkürzung für das elektronisches Kontrollsystem für den Warenverkehr auf öffentlichen Straßen (Elektronikus Közútformalom-ellenőrző Rendszer) ist E-KÁER. Siehe <https://ekaer.nav.gov.hu/> (19.08.2016)

¹⁵ Gesetz Nr. CXXII aus dem Jahre 2010 über die Nationale Steuer- und Zollbehörde; Strafrechtsänderungsgesetz Nr. LXIII aus dem Jahre 2011.

¹⁶ NAV, Nemzeti Adó- és Vámhivatal <http://en.nav.gov.hu/> (31.08.2016)

rerseits fungiert sie aber auch als Ermittlungsbehörde im Kriminalwesen bei bestimmten Straftaten, wie z.B. bei Haushaltsbetrug oder Geldwäsche.¹⁷

Im folgenden Abschnitt werden die in 2011 eingeführten Änderungen im Bereich des *materiellen Steuerstrafrechts* in Ungarn zusammengefasst.¹⁸ Zu der heute geltenden Regelung führte aber ein langer Weg, der in einem geschichtlichen Kapitel kurz dargestellt werden soll.

2. Die auf das materielle Steuerstrafrecht bezogenen Reformen in Ungarn

Ungarn gehört zu den ehemaligen Ostblockstaaten und daher weist das ungarische Steuerstrafrecht Besonderheiten auf. Die ungarische Gesetzgebung orientiert sich erst seit der Wende von 1989, als Ungarn von der kommunistischen Planwirtschaft zur Marktwirtschaft übergegangen ist, an den westeuropäischen Regelungen. Einige Eigenarten wurden jedoch beibehalten.¹⁹ In den meisten westeuropäischen Staaten gehört das Steuerstrafrecht nicht zum Kernstrafrecht, sondern zum Nebenstrafrecht.²⁰ In Ungarn hingegen haben die einschlägigen Strafvorschriften Eingang in das Strafgesetzbuch gefunden. In Ungarn sind jedoch sämtliche Straftatbestände im Strafkodex zu finden.²¹ Der ungarische Gesetzgeber hat beim Erlass des neuen ungarischen Strafgesetzbuchs²² auf die Einführung des Nebenstrafrechtssystems verzichtet, weil die einheitliche Gesetzgebungstechnik nach der ausdrücklichen Auffassung des Gesetzgebers der Rechtsicherheit besser dienen kann.²³

¹⁷ § 36 Abs. 2 StPO

¹⁸ Siehe darüber detaillierter Jacsó, ZStW 2015 127(1) 187-224.

¹⁹ Über die Entwicklung des ungarischen Steuerrechtssystems siehe Varga, Die Grundzüge des ungarischen Steuerstrafrechtssystems unter kriminalstrafrechtlichen und unter verwaltungsstrafrechtlichen Gesichtspunkten, 2009, 7 ff; Erdős, A beruházásösztöndzés adójoga (Steuerrecht der Anlageförderung), Miskolci Egyetem, Miskolc, 2012, 9f, 71f.

²⁰ Wie z. B. in Deutschland oder in Österreich.

²¹ Die einzigen Ausnahmen sind die gegenüber juristischen Personen anwendbaren Maßnahmen, weil diese in einem eigenständigen Gesetz (Nr. CIV. aus dem Jahre 2001) geregelt sind.

²² Gesetz Nr. C aus dem Jahre 2012 über das Strafgesetzbuch.

²³ Allgemeine Begründung zum Gesetz Nr. C aus dem Jahre 2012 über das

Ohne detailliert auf die Geschichte der Regelung eingehen zu wollen, wird im folgenden Kapitel ein kurzer Überblick darüber gegeben, wie die heute geltende Regelung ihre Ausgestaltung erfahren hat.

GESCHICHTLICHER ÜBERBLICK

Im *ersten ungarischen Strafkodex* aus dem Jahre 1878²⁴ – nach dem *Verfasser Kodex „Csemegi“* benannt – waren Steuerdelikte noch nicht zu finden. Die gegen die staatlichen Einnahmen gerichteten Handlungen wurden in den einzelnen Steuergesetzen *als Übertretung* geregelt.²⁵ Eine Änderung ist erst nach dem ersten Weltkrieg eingetreten. Einen wichtigen Schritt in der Entwicklung des ungarischen Steuerstrafrechts stellte *das 1920 erlassene Steuerbetrugsgesetz*²⁶ dar, in dem der Begriff des Steuerbetruges erstmals erwähnt wurde.²⁷ Vor allem die schlechte wirtschaftliche Lage hatte den Staat nach dem ersten Weltkrieg dazu gezwungen, mit schärferen Mitteln gegen die Steuersünder vorzugehen. Das Steuerbetrugsgesetz hatte *drei Zielsetzungen*: es sollte erstens zur effektiveren Erhebung der Steuereinnahmen (finanzielles Ziel), zweitens zur richtigen Vorstellung über den strafrechtlichen Unrechtsgehalt des Steuerbetruges (strafrechtliches Ziel), und drittens zur Verbesserung der Steuermoral²⁸ (ethisches Ziel) beitragen.²⁹

Strafgesetzbuch II. Punkt.

²⁴ Gesetz Nr. V aus dem Jahre 1878. Das ungarische Strafgesetzbuch über Verbrechen und Vergehen (Quelle der Gesetze, die nicht mehr in Kraft sind): <http://www.1000ev.hu/> (10.06.2013).

²⁵ Siehe zur Geschichte der Steuerhinterziehungsregelung: *Tóth, Gazdasági bűnözés és bűncselekmények* (Wirtschaftskriminalität und Wirtschaftsstraftaten), Complex Kiadó, Budapest, 2000, 390 ff, *Molnár, Az adócsalás a költségvetési csalásban*, (Steuerbetrug im Haushaltsbetrug), HVG-Orac, Budapest, 2011, 24 ff.

²⁶ Gesetz Nr. XXXII aus dem Jahre 1920 über die die Staatskammer schädigenden Verbrechen und Vergehen (über den Steuerbetrug), (Im Weiteren: Steuerbetrugsgesetz 1920).

²⁷ *Angyal, A magyar büntetőjog kézikönyve*. (Handbuch des ungarischen Strafrechts) 8. Adócsalás (Steuerbetrug), Athenaeum, Budapest, 1930.

²⁸ Die schlechte Steuermoral in Ungarn hat auch historische Gründe. Hier soll nur kurz darauf hingewiesen werden, dass die Nichtzahlung von Steuern im 19. Jahrhundert als „Waffe“ des nationalen Widerstandes angesehen wurde; *Angyal, A*

Die ersten auf Steuerkriminalität bezogenen Regelungen in Ungarn waren jedoch unübersichtlich ausgestaltet, was die Anwendung der Normen nicht erleichtert hat. Das *materielle Finanzstrafrecht* setzte sich in Ungarn in der ersten Entwicklungsphase neben dem *Steuerbetrugsgesetz* auch aus anderen Gebieten zusammen. Die einzelnen Steuergesetze bestimmten beispielsweise ebenso Handlungen, die als Steuerbetrug eingestuft worden waren.³⁰ *Angyal* betrachtete die Ausnahme der Verbrauchsteuer vom Anwendungsbereich des Steuerbetrugsgesetzes als einen Fehler der Gesetzgebung, weil gerade bei diesen Handlungen die gesellschaftliche Einigkeit über ihre Strafbedürftigkeit vorhanden war.³¹ *Angyal* prognostizierte im Jahre 1930, dass diese Norm(en) keine Zukunft haben würde(n) und schlug die Einführung eines eigenständigen *Finanzstrafgesetzbuches* vor, in dem ein *Straftatbestand des Finanzdeliktes*, unter den alle die Staatskasse schädigenden Handlungen zu fallen hätten, geschaffen werden sollte.³² Der Gesetzgeber jedoch vertrat die Auffassung, dass die einzelnen Steuerarten so unterschiedlich ausgestaltet sind, dass eine einheitliche Regelung nicht möglich sei.³³

Nach dem zweiten Weltkrieg wurde jedoch ein einheitliches Regelungskonzept eingeführt. Im Jahre 1950 wurde die *Verordnung mit Gesetzeskraft³⁴ über die Finanzstraftaten³⁵* (1950) erlassen, der die Verordnung mit Gesetzeskraft aus dem Jahre 1959³⁶ *über das Verbrechen des Steuerbetruges und über die Änderungen der die Finanzordnungswidrigkeiten*

magyar büntetőjog 9.

²⁹ Siehe *Angyal*, A magyar büntetőjog 5ff.

³⁰ Molnár, Az adócsalás a költségvetési csalásban, 30.

³¹ *Angyal*, A magyar büntetőjog, 44.

³² *Angyal*, A magyar büntetőjog, 48f

³³ *Angyal*, A magyar büntetőjog, 24.

³⁴ Eine Verordnung mit Gesetzeskraft (törvényerejű rendelet) war von 1949 bis 1989 durch den Präsidialrat der Volksrepublik Ungarn (a Magyar Népköztársaság Elnöki Tanácsa) in Vertretung des Parlaments zu erlassen.

³⁵ Verordnung mit Gesetzeskraft Nr. 47 aus dem Jahre 1950 über die Finanzstraftaten.

³⁶ Verordnung mit Gesetzeskraft Nr. 18 aus dem Jahre 1959 über das Verbrechen des Steuerbetruges und über die Änderungen der die Finanzordnungswidrigkeiten betreffenden Regelungen.

ten betreffenden Regelungen folgte. Die Regelung nach der *Verordnung mit Gesetzeskraft 1950* war differenziert. Unter dem Begriff „*Finanzstraf-taten*“ erfasste sie die *Finanzverbrechen* sowie die *Finanzübertretungen*. Bei einem Schwellenwert von über 5.000 HUF stelle die Tat ein mit fünfjähriger Freiheitsstrafe bedrohtes *Finanzverbrechen*, unter dieser Wertgrenze hingegen die getrennt geregelte *Finanzübertretung* dar (die fahrlässige Tatbegehung gehörte auch unter den Begriff der *Finanz-übertretung*). Nur die vorsätzliche Begehung war als *Finanzverbrechen* einzustufen. Darüber hinaus wurden bestimmte Handlungen *bezüglich Verbraucherwaren als Finanzverbrechen oder Finanzübertretung* weiterhin in einzelnen Gesetzen geregelt. Im Jahre 1954 wurde die *Verordnung mit Gesetzeskraft über die Finanz- und Zollverbrechen und -übertretungen erlassen*. Das *Regelwerk* aus dem Jahre 1959 erfasste sowohl das *Verbrechen des Steuerbetrugs*³⁷ als auch die *Finanzordnungswidrigkeiten*³⁸. Die fahrlässige Begehung war als *Finanzübertretung* eingestuft. Als strafbar wurden ausschließlich nur diejenigen Handlungen erfasst, welche bezüglich aller Steuerarten zu verwirklichen waren.³⁹ Damit wurde die Entwicklung der Ausgestaltung der Regelung in Richtung eines einheitlichen Straftatbestandes fortgeführt.

Das *zweite ungarische Strafgesetzbuch* aus dem Jahre 1961⁴⁰ übernahm dieses Regelungskonzept grundsätzlich. Im Kapitel über die Delikte gegen die Volkswirtschaft unter dem Titel „*Finanzverbrechen*“⁴¹ wurde

³⁷ § 1 *Verordnung mit Gesetzeskraft* Nr. 18 aus dem Jahre 1959.

³⁸ § 5 *Verordnung mit Gesetzeskraft* Nr. 18 aus dem Jahre 1959.

³⁹ Begründung zur *Verordnung mit Gesetzeskraft* Nr. 18 aus dem Jahre 1959, Siehe auch dazu *Molnár*, *Gazdasági bűncselekmények (Wirtschaftsstraf-taten)*, HVG-ORAC, Budapest 2009, 31f., *Molnár*, *Az adócsalás a költségvetési csalásban*, 33.

⁴⁰ *Gesetz über das Strafgesetzbuch der Ungarischen Volksrepublik* Nr. V. aus dem Jahre 1961. (Im Weiteren: *uStGB 1961*).

⁴¹ Die Bezeichnung „*Verbrechen*“ beruht darauf, dass das sog. sozialistische StGB die Straftaten nicht nach ihrer Schwere eingeteilt hat, sondern alle Straftaten als *Verbrechen* ansah (§ 2 *uStGB 1961*). Diese Lösung wurde schon zuvor durch das *Strafgesetzbuch über den Allgemeinen Teil (Gesetz Nr. II. aus dem Jahre 1950)* eingeführt, das die Kategorie des *Vergehens* aufgehoben hatte. Die *Übertretungen* wurden mit der *Verordnung mit Gesetzeskraft* Nr. 17. aus dem Jahre 1955 abge-

der *Straftatbestand des Steuerbetruges* geregelt.⁴² Es war ein bedeutender Schritt in der Entwicklung, weil damit die strafrechtliche Regelung das erste Mal in das Kernstrafrecht aufgenommen wurde. Diese gesetzestechnische Lösung ist auch heute ein Kennzeichen des ungarischen Steuerstrafrechts. Der Tatbestand umschreibt drei Grundformen des Deliktes, welche mit dem Regelungswerk von 1959 grundsätzlich übereinstimmend ausgestaltet waren.⁴³

Im neu erlassenen ersten *Ordnungswidrigkeitengesetz*⁴⁴ wurden im Jahre 1968 *die gleichen Tathandlungen* bei Erfüllung von bestimmten Voraussetzungen als *Finanzordnungswidrigkeit* geahndet. Eine Besonderheit des Ordnungswidrigkeitstatbestandes war, dass neben der Erfüllung der wertbezogenen Voraussetzung (Verminderung der staatlichen Einnahmen muss unter 5.000 HUF liegen) der Täter innerhalb von 5 Jahren nicht wegen des Verbrechens des Steuerbetruges mit Freiheitsstrafe bestraft werden durfte.⁴⁵ Die Rückfälligkeit war nämlich als qualifizierender Umstand im uStGB geregelt. Die fahrlässige Straftatbegehung war unabhängig von der Wertgrenze als Ordnungswidrigkeit zu bestrafen.⁴⁶ Der Bestrafung wegen einer Finanzordnungswidrigkeit kam eine subsidiäre Anwendung zu. Falls im konkreten Fall aufgrund der Verletzung der steuerrechtlichen Verpflichtungen steuerrechtliche

schafft (anstatt Übertretungen sind seither die Ordnungswidrigkeiten in das Rechtssystem eingegliedert). Bis zum Jahre 1972 galt im Kriminalstrafrecht ein einheitlicher Straftatbegriff. Das heute geltende uStGB teilt die Straftaten ebenso in Verbrechen und Vergehen ein.

⁴² In diesem Kapitel wurden der Schmuggel und die Zollhehlerei noch unter dem Namen „Zollverbrechen“ geregelt (§ 249 uStGB 1961).

⁴³ Laut § 248 uStGB 1961 waren diese: a) die „klassischen“ Tathandlungen des Steuerbetruges (falsche Angaben oder Verschweigen von für die Festlegung einer Steuerpflicht wichtigen Umständen, um dadurch oder in Kombination mit anderen Täuschungshandlungen die Steuereinnahmen zu vermindern),

b) die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Steuervorteilen durch die Täuschung einer Behörde,

c) Zuwiderhandlungen in Zusammenhang mit Verbrauchserzeugnissen.

⁴⁴ Gesetz Nr. I. vom Jahre 1968 über die Ordnungswidrigkeiten.

⁴⁵ § 112 Abs. 1 Ordnungswidrigkeitengesetz 1968.

⁴⁶ § 112 Abs. 3 Ordnungswidrigkeitengesetz 1968

Rechtsfolgen verhängt wurden, die prozentual zu bestimmen waren (wie z.B. die Verzugszinsen), stellte die Handlung keine Ordnungswidrigkeit dar.⁴⁷

Die ungarische Regelung nach dem dritten ungarischen Strafkodex (1978) regelte in § 310 ursprünglich die „klassische“ Form des Steuerbetruges, d.h. es gab nur *einen Grundfall* des Steuerbetruges⁴⁸ mit *drei Tathandlungsformen*⁴⁹, wodurch grundsätzlich alle Abgaben, Steuern bzw. Zölle – zusammengefasst *sämtliche Steuerarten* – erfasst waren. Die drei Tathandlungsformen waren: a) *falsche Angaben* oder b) *Verschweigen* von für die Festlegung der Steuerpflicht wichtigen Umständen, um dadurch oder c) in Kombination mit *anderen Täuschungshandlungen* die Steuereinnahmen zu vermindern. Nach den Gesetzeserläuterungen umfasste die dritte Begehungsform den bisherigen zweiten Fall⁵⁰ des Steuerbetruges des uStGB von 1961. Im uStGB 1978 wurde die dritte Grundform in einem eigenständigen Straftatbestand unter der Überschrift *„Zuwiderhandlungen in Zusammenhang mit Verbraucherzeugnissen“*⁵¹ aufgenommen. Die *„Schlepperei und Zollhehlerei“*⁵² wurden weiterhin gemeinsam in einem Straftatbestand geregelt. Wegen *Steuerbetrugs* machte sich strafbar, wer über Tatsachen (Angaben), die für die Feststellung der Besteuerungspflicht bedeutend waren, vor der Behörde *unwahre Angaben machte* (aktive Handlung) oder solche Tatsachen *verschwieg* (passive Form) und dadurch oder durch *eine andere Täuschungshandlung* („Anfangstatbestand“) die Steuereinnahmen minderte (*Tathandlungsformen*). Der Grundfall stellte ein *Vergehen* dar und war mit einjähriger Freiheitsstrafe, mit Besserungs- und Erziehungsarbeit⁵³

⁴⁷ § 113 Abs. 3 Ordnungswidrigkeitengesetz 1968.

⁴⁸ § 310 uStGB 1978.

⁴⁹ § 310 Abs. 1 uStGB 1978.

⁵⁰ § 248 Abs. 1 lit. b) uStGB 1961. „die ungerechte Inanspruchnahme von Steuervorteilen durch die Täuschung einer Behörde“.

⁵¹ § 311 uStGB 1978.

⁵² § 312 uStGB 1978.

⁵³ Diese Sanktion war bis zum Jahre 1993 als Hauptstrafe im ungarischen strafrechtlichen Sanktionssystem geregelt. Durch die Strafgesetznovelle 1993 wurde sie durch die gemeinnützige Arbeit ersetzt.

oder Geldstrafe bedroht. Das uStGB 1978 regelte ursprünglich nur *eine Betragsqualifizierung* („bedeutende“ Steuerverminderung⁵⁴), die als Verbrechen mit dreijähriger Freiheitsstrafe bedroht war. Die Wertgrenze zwischen der Straftat- und Ordnungswidrigkeitsform⁵⁵ des Steuerbetruges wurde von 5.000 HUF auf 10.000 HUF (ca. 335 EUR) hinaufgesetzt.

Der *Tatbestand des uStGB aus dem Jahre 1978* wurde nach der Wende (1989) durch mehrere Änderungen, die eng mit dem Übergang von der Planwirtschaft zur Marktwirtschaft und den damit verbundenen Steuerreformen zusammenhängen, umgestaltet.⁵⁶ In Hinblick darauf wurde der Steuerbegriff immer breiter gefasst und die neueren staatlichen Einnahmeformen wurden miteinbezogen. Die *Strafrechtsnovelle aus dem Jahre 1993*⁵⁷ hat z.B. die Sozial- und Rentenversicherungsbeiträge in den Anwendungsbereich einbezogen und zugleich den Tatbestand umbenannt (*Steuer- und Sozialversicherungsbetrug*). Bedeutend war die Neuerung, dass mit dieser Novelle der *zweite Grundfall des Tatbestandes* eingeführt wurde, wonach die Tathandlung auch hinsichtlich der *bereits festgestellten Steuerschuld* begangen werden konnte. Nach dem zweiten Grundfall war *„ebenso zu bestrafen, wer in der Absicht, die bereits festgestellte Steuer nicht zu entrichten, die Behörde täuscht, wenn dadurch die Eintreibung der Steuer bedeutend verzögert oder verhindert wird.“*⁵⁸ In diesem Fall wurde die Steuer rechtmäßig bestimmt, d. h. der Täter machte sich

⁵⁴ Nach § 27 der Verordnung mit Gesetzeskraft aus dem Jahre 1979 Nr. 5. über Inkrafttreten und Vollstreckung des Strafgesetzbuches aus dem Jahre 1978 Nr. IV liegt diese Wertgrenze zwischen Grundfall und qualifiziertem Fall bei 100.000 HUF (ca. 335 EUR).

⁵⁵ Der Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit wurde dem Straftatbestand angepasst. Somit wurde nur die „klassische“ Tathandlung (unwahre Angaben, Verschweigen oder andere Täuschungshandlung) in § 112 geregelt. Die Zuwiderhandlungen bezüglich Verbrauchswaren wurden in § 113/A des Ordnungswidrigkeitsgesetzes getrennt geahndet.

⁵⁶ Über die Entwicklung des ungarischen Steuerrechtssystems siehe Varga, Die Grundzüge des ungarischen Steuerstrafrechtssystems, 7ff.

⁵⁷ Gesetz Nr. XVII. aus dem Jahre 1993 über die Änderung der strafrechtlichen Regelungen.

⁵⁸ § 310 Abs. 5 uStGB 1978.

wegen der in Abs. 1 geregelten Grundform nicht strafbar.⁵⁹ Nach der Wende stellte es ein riesiges Problem dar, dass die neu gegründeten Gesellschaften ihren gegenüber dem Staat bestehenden Einzahlungsverpflichtungen nicht nachkamen und vor allem die für ihre Arbeitnehmer an den Staat zu zahlenden Beiträge nicht entrichteten. Der Gesetzgeber nahm aus diesem Grund durch die *Strafgesetznovelle 1993* mit der Einführung von zwei neuen Straftatbeständen den Kampf gegen die Schwarzarbeit auf.⁶⁰

Durch das *Strafrechtsänderungsgesetz 1999*⁶¹ wurde der Anwendungsbereich des Tatbestandes abermals erweitert (auch Unfallbeiträge bzw. Mitgliedsbeiträge der Privatkrankenkassen wurden einbezogen). Noch bedeutender aber ist, dass ein *Strafaufhebungsgrund für den Grundfall der Straftat* neu eingeführt wurde.

Das *Strafrechtsänderungsgesetz aus dem Jahre 2005*⁶² hat die Namen der Tatbestände umgestaltet; es wurde die Formulierung des Tatbestandes vereinfacht, er wurde dem neuen Steuersystem angepasst⁶³ und umbenannt (nunmehr hieß der Tatbestand wieder *Steuerbetrug*). Parallel dazu wurde der umformulierte Tatbestand gegen die Schwarzarbeit⁶⁴ eingeführt. In § 310/A wurde eine neue Regelung fest-

⁵⁹ Molnár, *Gazdasági bűncselekmények* (Wirtschaftsstrafaten), 2009, 329 f.

⁶⁰ § 310/A uStGB 1978. Verletzung der die Einnahmen des Arbeitsmarktfonds sichernden Zahlungspflicht, § 310/B Verletzung der Zahlungspflicht bezüglich des Sozialversicherungs-, Krankenversicherungs- oder Rentenbeitrages StGB 1978. Beide wurden durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2005 aufgehoben.

⁶¹ Gesetz Nr. CXX aus dem Jahre 1999 über die Änderung der strafrechtlichen Regelungen.

⁶² Gesetz Nr. CIX aus dem Jahre 2005 über die Änderung des Strafgesetzbuches Nr. IV. aus dem Jahre 1978 und anderer Gesetze.

⁶³ § 310 Abs. 1 uStGB „Wer über Tatsachen oder Angaben, welche für die Feststellung der Besteuerungspflicht bedeutend sind, unwahre Erklärung abgibt oder solche Tatsachen oder Angaben vor der Behörde verschweigt und dadurch oder durch eine andere Täuschungshandlung die Steuereinnahme mindert, begeht ein Vergehen und ist mit zweijähriger Freiheitsstrafe, gemeinnütziger Arbeit oder mit Geldstrafe zu bestrafen.“

⁶⁴ § 310/A uStGB 1978 Steuerbetrug in Zusammenhang mit Arbeitsverhältnissen.

gelegt, wonach alle für den Arbeitnehmer zu zahlenden Beiträge zusammenzuzählen waren. Damit wurde die schärfere Bestrafung der Tat beabsichtigt.⁶⁵

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Ausgestaltung des Straftatbestandes des Steuerbetruges stets der veränderten wirtschaftlichen Situation angepasst wurde. Der Gesetzgeber versuchte immer wieder den Anwendungsbereich breiter zu erfassen.

KOMPLEXER STRAFRECHTLICHER SCHUTZ DES HAUSHALTES IM HEUTE GELTENDEN UNGARISCHEN STRAFKODEX

Worauf schon oben hingewiesen wurde, erfolgte die Neugestaltung des Steuerstrafrechts in Ungarn durch das StRÄG 2011⁶⁶. Der Haushaltsbetrug und die anderen neu eingeführten Straftaten wurden durch den vierten Strafkodex in ein eigenständiges Kapitel „*Dem Haushalt Schaden verursachende Straftaten*“ eingegliedert⁶⁷. In der Einordnung des Deliktes in das System des neuen Strafkodexes spiegelt sich die rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers über den Unrechtsgehalt der Straftat (Schädigung der öffentlichen Haushaltsinteressen). Das neue uStGB hat ansonsten die ab 1. Januar 2012 geltende, *komplexe Regelung* beibehalten. Das eigenständige Kapitel beinhaltet somit vier Delikte:

a) Durch den Straftatbestand „*Missbrauch von Sozialversicherungs-, sozialen und anderen fürsorglichen Zuwendungen*“ werden die weniger gesellschaftgefährdenden Fälle erfasst.⁶⁸ Vom Gesetzgeber wurde beabsichtigt, die betrügerische Inanspruchnahme von gesetzlich geregelten Sozial- oder Versicherungsleistungen (wie z.B. Krankengelder) zu bekämpfen. Obwohl diese Täuschungshandlungen zuvor Massendelikte waren, blieben sie wegen der geltenden Wertbetragsstrafbar-

⁶⁵ Allgemeine Begründung zum Gesetz Nr. IX. aus dem Jahre 2005 über die Änderung des Strafgesetzbuches Nr. IV aus dem Jahre 1978 und anderer strafrechtsbezogener Gesetze.

⁶⁶ Siehe Fußnote 8.

⁶⁷ Der Straftatbestand des Steuerbetruges war im uStGB 1978 im Kapitel über die Wirtschaftsstraftaten (XVII.) unter den Finanzdelikten (Titel 3) geregelt.

⁶⁸ § 395 uStGB 2012.

keitsgrenze⁶⁹ unsanktioniert.⁷⁰ Diese wollte der Gesetzgeber verändern und nunmehr strafbar machen. Die Straftat ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren bedroht und stellt somit ein Vergehen dar. Es muss darauf hingewiesen werden, dass die Vorschrift einen speziellen Straftatbestand im Verhältnis zum Haushaltsbetrug darstellt.⁷¹ Die Vorschrift schützt ausschließlich die Sozialversicherungs- und sonstigen sozialen Leistungsstrukturen gegenüber missbräuchlichen Handlungen, wenn sie vorsätzlich begangen werden und dadurch ein 50.000 HUF (167 EUR) übersteigender, aber 500.001 HUF (1.677 EUR) nicht erreichender Schaden verursacht wird. Durch den Straftatbestand werden nur Zuwendungen für natürliche Personen geschützt. Wird die Wertgrenze von 50.000 HUF nicht überschritten, so stellt die Handlung weder eine Straftat⁷² noch eine Ordnungswidrigkeit dar. Bei Überschreitung der Wertgrenze von 500.000 HUF liegt hingegen ein Haushaltsbetrug vor. Es handelt sich dabei um ein *Allgemeindelikt*, das von jedermann begangen werden kann. Die Strafbarkeit setzt *Absichtlichkeit* („Erhaltung oder Beibehaltung von Zuwendungen“) voraus. Die Norm kennt eine *Strafmilderungsregelung*, danach die Strafe unbeschränkt zu mildern ist, wenn der Täter den verursachten Schaden bis zum Zeitpunkt der Anklageerhebung wiedergutmacht. Eine ähnliche Regelung sieht auch der Straftatbestand des Haushaltsbetrugs auch vor.

b) Der ungarische Gesetzgeber hat im *Straftatbestand des Haushaltsbetruges*⁷³ folgende, bisher eigenständig geregelte Delikte zusammengefasst: Auf der *Einnahmenseite* des Fiskus: Steuerbetrug, Steuerbetrug im Zusammenhang mit der Arbeitgeberschaft, Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Verbraucherzeugnissen, Schmuggel,

⁶⁹ Sowohl der Steuerbetrug als auch der Haushaltsbetrug über die Wertbetragsgrenze von 100.000 HUF sind strafbar. Die Bagatellfälle waren dadurch nicht erfasst.

⁷⁰ Allgemeine Begründung zum StRÄG 2011.

⁷¹ Gula, Költségvetési csalás (Haushaltsbetrug), in: Horváth/Lévay (Hrsg.), Magyar Büntetőjog. Különös rész, (Ungarisches Strafrecht. Besonderer Teil), Wolters Kluwer Kft., Budapest, 2013, 602.

⁷² § 462 uStGB 2012.

⁷³ § 396 uStGB 2012.

Verletzung der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, Betrug im Fall von Mehrwertsteuer bzw. den Haushalt schädigende Formen des Betruges. Auf der *Ausgabenseite*: Beschaffung eines unberechtigten wirtschaftlichen Vorteiles, Verletzung der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, jede Form des Betruges, die im Haushalt Schaden verursacht. All diese Handlungen wurden in die komplexe Regelung des Haushaltsbetruges aufgenommen, dessen Aufgabe der effektive Schutz aller öffentlichen Haushalte ist.

Der Straftatbestand des *Haushaltsbetrugs* erfasst nunmehr *drei Grundfälle*. *Haushaltsbetrug im engeren Sinne*⁷⁴; *Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Verbrauchserzeugnissen*⁷⁵; *Verabsäumung administrativer Verpflichtungen*⁷⁶. Im Folgenden sollen die relevanten Tatbestandsmerkmale des ersten Grundfalles kurz zusammengefasst werden.⁷⁷ Es sind vier alternative *Tathandlungen* festgelegt: „Wer bezüglich der Einzahlungspflichten in den Haushalt oder bezüglich der daraus stammenden Geldmittel einen anderen täuscht, einen Irrtum aufrechterhält, eine unwahre Erklärung abgibt oder eine wahre Tatsache verschweigt“⁷⁸ Im Zusammenhang mit der Tathandlung muss Vermögensnachteil entstehen, dessen Legaldefinition das Gesetz, wie folgt, bestimmt: „der am Vermögen verursachte Schaden und der nicht eingetretene Vermögensvorteil, sofern dieses Gesetz nichts anderes vorschreibt“⁷⁹. Höhere Strafrahmen sind bei „größeren“, „bedeutenden“, „besonders großen“, „besonders bedeutenden“ Vermögensnachteilen vorgesehen (*Betragsqualifikationen*).⁸⁰ Die *bandenmäßige* und die *gewerbsmäßige Straftatbegehung* sind ebenso qualifizierende Umstände des Haushaltbetruges. Der Grundfall ist mit Freiheits-

⁷⁴ § 396 Abs. 1 uStGB 2012.

⁷⁵ § 396 Abs. 6 uStGB 2012.

⁷⁶ § 396 Abs. 7 uStGB 2012.

⁷⁷ Über die weiteren zwei Grundfälle siehe ausführlich *Jacsó*, ZStW 2015 127(1) 201.

⁷⁸ § 396 Abs. 1 uStGB 2012.

⁷⁹ § 459 Abs. 1 Nr. 17. uStGB 2012.

⁸⁰ Die einzelnen Betragsgrenzen sind ebenfalls gesetzlich bestimmt (§ 459 Abs. 6 uStGB 2012). Diese liegen in Euro umgerechnet bei 1.677, 16.778, 167.785, 1.677.852 Euro.

strafe bis zu 2 Jahren bedroht und stellt somit ein Vergehen dar. In den qualifizierten Fällen sind höhere Strafraumen festgelegt, so z.B. ist im schwersten Fall der Haushaltsbetrug mit Freiheitsstrafe bis zu 10 Jahren bedroht. Diese stellen somit schon ein Verbrechen dar.

Schließlich soll noch darauf hingewiesen werden, dass der Haushaltsbetrugstatbestand eine *Strafmilderungsvorschrift* regelt. Sie ist unabhängig von der Höhe des verursachten Vermögensnachteiles anwendbar, ausgenommen sind aber die bandenmäßige und gewerbsmäßige Straftatbegehung. Wichtig ist schließlich darauf hinzuweisen, dass die ungarische Regelung auch eine *Bagatellgrenze* kennt. Sie liegt bei 100.000 HUF (ca. 335 EUR). Darunter stellt die Tat keine Straftat dar. Im Fall von Zöllen gibt es aber eine Ordnungswidrigkeitsform.⁸¹

c) Das ungarische StGB kennt die Strafvorschrift „*Verabsäumung der Aufsichts- bzw. Kontrollverpflichtungen bezüglich des Haushaltsbetruges*“, danach sich die Leiter bzw. zur Kontrolle oder Aufsicht berechtigten Personen einer Wirtschaftsorganisation strafbar machen können.⁸² Vorausgesetzt wird, dass sie ihre entsprechenden Verpflichtungen vernachlässigen und es dadurch den Mitgliedern oder Mitarbeitern der Wirtschaftsorganisation im Tätigkeitsbereich der Organisation ermöglicht wird, einen Haushaltsbetrug zu begehen. Diese spezielle Verantwortlichkeit des Leiters ist seit 2012 nicht mehr auf die EU-bezogenen Fälle und Korruptionsdelikte beschränkt; sie wurde auf den Haushaltsbetrug erweitert. Diese Erweiterung des Anwendungsbereiches ist zu begrüßen und dient dem einheitlichen Schutz des Haushaltes der Europäischen Union bzw. des ungarischen Budgets. Das Delikt ist mit *Freiheitsstrafe* bis zu drei Jahren bedroht und stellt somit ein *Verbrechen* dar.

d) Durch den Straftatbestand *Hilfeleistung zu Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Verbrauchserzeugnissen*⁸³ werden Vorberei-

⁸¹Siehe ausführlich zur Regelung des Haushaltsbetruges *Jacsó*, ZStW 2015 127(1) 200ff.

⁸² § 397 uStGB 2012

⁸³ § 398 uStGB 2012.

tungshandlungen zum zweiten Grundfall des Haushaltsbetruges⁸⁴ in Form eines „*sui generis*“-Delikts unter Strafe gestellt.⁸⁵ Ohne diesen Tatbestand wären diese Handlungen als Vorbereitungen zum Haushaltsbetrug zu qualifizieren, die aber im § 396 uStGB für nicht strafbar erklärt worden sind. Aufgrund der eigenständigen Kriminalisierung der eigentlichen Vorbereitungshandlungen ist der Täter wegen vollendeter Straftat strafbar.

BEWERTUNG UND ZUSAMMENFASSUNG

Durch die neue Regelung ist der Haushalt in den Mittelpunkt des Schutzes gestellt worden, damit die dem Fiskus Schaden zufügenden Handlungen, unabhängig davon, ob sich diese auf Einnahmen- oder Ausgabenseite beziehen, in einem einzigen Straftatbestand erfasst werden können. Ziel des Gesetzgebers war es, durch die Schließung von Gesetzeslücken und Vereinfachung der Rechtsanwendung zum effektiven Schutz beizutragen. Die Vorteile (a) und einige Nachteile des neuen Konzepts (b) dürfen auch nicht unerwähnt bleiben.

a) Dadurch, dass nunmehr der *Haushalt* in den Mittelpunkt des strafrechtlichen Schutzes gestellt wurde, konnte auch einheitlicher Schutz erreicht werden. Ein Positivum der Regelung ist, dass in Ungarn dadurch die gegen den EU-Haushalt und den ungarischen Haushalt gerichteten Handlungen in gleichem Maße geahndet wurden. Die Ausgabenseite *der Haushalte anderer Staaten (nicht nur die Mitgliedstaaten der EU)* wurde durch die weitere Fassung der Legaldefinition des Haushaltes im Sinne des Straftatbestands⁸⁶ im Tatbestand des Haushaltsbetruges erfasst. In der Praxis bereitete die Lösung der Konkurrenzfrage zwischen Betrug und Steuerbetrug in bestimmten Fallgestaltungen Probleme; nunmehr gibt es eine Scheinkonkurrenz zwischen Betrug und Haushaltsbetrug auch im Fall von Umsatzsteuerhinterzie-

⁸⁴ § 396 Abs. 6 uStGB 2012.

⁸⁵ Vgl. Molnár, 'Jövedékel visszaélés elősegítése § 398 (Hilfeleistung zur Unregelmäßigkeit im Zusammenhang mit Verbrauchswaren)', in: Busch (Hrsg), *Büntetőjog* II. Különös rész a 2012. évi C. tv. alapján. (Strafrecht II. Besonderer Teil aufgrund des Gesetzes Nr. C. aus dem Jahre 2012), 697 f.

⁸⁶ § 396 Abs. 9. lit a StGB 2012.

hung.

b) Durch das vom Gesetzgeber beabsichtigte „möglichst abstrakte“ Formulieren des Straftatbestandes des Haushaltsbetruges wird nicht mehr zwischen den durch betrügerische Handlungen und ohne diese begangenen Handlungen unterschieden. Sie werden dadurch gleichgestellt, was Gerechtigkeitsproblematik aufwerfen kann. Die ungarische Regelung kennt keine Differenzierung zwischen Steuerhinterziehung und Subventionsbetrug, somit gibt es keinen erhöhten Schutz durch den Subventionsbetrugstatbestand, wie dies z.B. in Deutschland der Fall ist. Anstatt zwingender Straffreiheit im Fall der tätigen Reue regelt der neue Straftatbestand nur eine *unbeschränkte Strafmilderung*. *Problematisch ist, dass sie bei banden- und gewerbsmäßiger Straftatbegehung nicht anwendbar ist*. Es ist zuzustimmen, dass die Begehung in Bande ausgeschlossen ist, aber der zweite Fall kann Probleme aufwerfen, da in den Umsatzsteuerhinterziehungsfällen Gewerbsmäßigkeit fast immer vorliegt. Es muss darauf hingewiesen werden, dass die Steuerstrafrechte anderer Mitgliedstaaten der EU (wie z.B. Österreich und Deutschland) die Regelung der Selbstanzeige kennen, die einen persönlichen Strafaufhebungsgrund darstellt, welche aber in Ungarn unbekannt ist.

Die nächste wichtige Frage ist, inwieweit die ungarische Konzept den europäischen Vorgängen eingepasst werden kann. Dazu sollen die wichtigsten Ereignisse auf der Ebene der EU kurz geschildert werden.

3. Die wichtigsten Maßnahmen auf der Ebene der Europäischen Union im Kampf gegen die Steuerdelikte

Die Diskussion über die Schaffung von koordinierten Strategien zur Bekämpfung des Steuerbetruges wurde durch die *Mitteilung der Kommission im Jahre 2006*⁸⁷ auf europäischer Ebene erneut aufgenommen. In den *Schlussfolgerungen des Rates*⁸⁸ vom November 2006 wurde die Auf-

⁸⁷ 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, Brüssel, den 31.5.2006.

⁸⁸ 2766. Tagung des Rates der Europäischen Union, Wirtschaft und Finanzen, Brüssel, 28. November 2006, (Im Weiteren: ECOFIN Schlussfolgerungen),

merksamkeit auf den Steuerbetrug, insbesondere den Mehrwertsteuerbetrug, gerichtet. Zwar hat der Rat die Bedeutung der Bekämpfung des Steuerbetruges im Allgemeinen hervorgehoben, als besonders erforderlich hat er jedoch die Bekämpfung des Steuerbetrugs im Bereich der indirekten Steuern angesehen. Es wurde betont, dass überprüft werden sollte, „wie die Mitgliedstaaten in die Lage versetzt werden können, effizientere Maßnahmen gegen Betrüger zu ergreifen und dem Schutz der Mehrwertsteuer-Einnahmen anderer Mitgliedstaaten dieselbe Priorität wie dem Schutz ihrer eigenen Einnahmen einzuräumen.“⁸⁹

Nach der Wirtschaftskrise wurden die europäischen Rechtsakten, welche die Bekämpfung der Steuerhinterziehung bezwecken, vervielfacht. Aus den in den letzten Jahren vervielfachten Rechtsakten auf der Ebene der Europäischen Union, welche den verstärkten Kampf gegen die Steuerhinterziehung bezwecken, ist noch die im Jahre 2011 von der Kommission verfasste Mitteilung über das *Gesamtkonzept zum Schutz von Steuergeldern* hervorzuheben. Diese Mitteilung ist deshalb von besonderer Bedeutung, weil darin nun die bislang getrennt erörterten *strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen* Maßnahmen in einem Gesamtkonzept zusammengefasst wurden. Der Schutz der finanziellen Interessen der EU ist nach wie vor ein wichtiges Anliegen der Kommission. Diese Aufgabe erlangte durch den Vertrag von Lissabon eine noch größere Bedeutung, wurden doch hierdurch weitere Mittel zum Schutz der finanziellen Interessen der EU zur Verfügung gestellt. Vorrangiges Ziel der Kommission ist es, das Vertrauen der Öffentlichkeit darin zu bestärken, dass die *Steuergelder ordnungsgemäß verwendet werden*.⁹⁰ In der Mitteilung wurden vier *Richtungen des Schutzes der finanziellen Interessen* der EU aufgeführt, welche durch den Vertrag von Lissabon ermöglicht wurden.⁹¹

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/de/ecofin/92289.pdf (21.07.2014).

⁸⁹ ECOFIN Schlussfolgerungen, 26.

⁹⁰ Mitteilung der Kommission COM(2011) 293, 2.

⁹¹ Diese sind folgende: a) Maßnahmen im Rahmen der justiziellen Zusammenarbeit in Strafsachen (Art. 82 AEUV); b) Richtlinien mit strafrechtlichen Mindestvorschriften (Art. 83 AEUV); c) Rechtsvorschriften zur Bekämpfung und

Kurz nach der Mitteilung über den Schutz der Steuergelder wurde die *neue Betrugsbekämpfungsstrategie*⁹² der Kommission angenommen, welche – ähnlich wie die als Wendepunkt geltende Betrugsbekämpfungsstrategie des Jahres 2006 – ein umfassendes Konzept beinhaltet. Beabsichtigt wurde, die vorherige Strategie zu verbessern und zeitgemäßer zu gestalten.⁹³ Hierbei wurden insbesondere die verwaltungsrechtlichen Aspekte der Betrugsbekämpfung hervorgehoben. Im Vorfeld der neuen Mitteilung der Kommission hatte der *Europäische Rat* seine Entschlossenheit, gegen Steuerhinterziehung auf der Ebene der EU vorzugehen, Anfang 2012 eindeutig geäußert. Auf seiner Tagung im März 2012 hat der Europäische Rat die Mitgliedstaaten daher aufgefordert, ihre Steuersysteme unter mehreren Aspekten, so u.a. im Hinblick auf die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, zu überprüfen. Ferner wurde dem Rat und der Kommission die Ausarbeitung von konkreten Maßnahmen auferlegt, worüber die Kommission bis Juni 2012 Bericht erstatten sollte.⁹⁴ Das *Europäische Parlament* verabschiedete im April 2012 *eine Entschließung*, in der der dringende Handlungsbedarf bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung betont wurde.⁹⁵ Entsprechend der Aufforderung des Europäischen Rates hat die Kommission im Juni 2012 eine *Mitteilung über die Bekämpfung des Steuerbetrugs*

Verhütung von gegen die finanziellen Interessen der EU gerichteten Betrugsdelikte (Art. 310 Abs. 6 und Art. 325 Abs. 4 AEUV); Ausstattung von Eurojust mit Untersuchungsbefugnissen (Art. 85 AEUV) und Einsetzung einer Europäischen Staatsanwaltschaft zur Bekämpfung von Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der EU (Art. 86 AEUV). (Mitteilung der Kommission COM(2011) 293, 10f.)

⁹² Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, den Ausschuss der Regionen und an den Europäischen Rechnungshof. Die Betrugsbekämpfungsstrategie der Kommission, KOM(2011) 376 endg., Brüssel, den 24.6.2011.

⁹³ Mitteilung der Kommission KOM(2011) 376, 3.

⁹⁴ Europäischer Rat, Schlussfolgerungen, Brüssel, 1-2. März 2012.

⁹⁵ Vgl. Anhang 2 der Entschließung des Europäischen Parlaments zur Forderung nach konkreten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599(RSP)) B7-0203/2012.

und der Steuerhinterziehung erlassen.⁹⁶ Ende 2012 hat die Kommission noch einen Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung erlassen.⁹⁷ Aber noch vor dem Aktionsplan hat die Kommission im Juli 2012 einen Vorschlag für eine Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug veröffentlicht.⁹⁸ Dieser Richtlinien-vorschlag soll die im Jahre 2001 erlassene Richtlinie über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft ersetzen und das PIF-Übereinkommen⁹⁹ aufheben.¹⁰⁰

Schlusswort

Die Bekämpfung der Steuerhinterziehung ist in den vergangenen Jahren ein wichtiges Anliegen in der Europäischen Union geworden. Parallel zu den europäischen Bemühungen haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union ebenso versucht, mit neueren Mitteln gegen die Steuerhinterziehung aufzutreten.

Der geschichtliche Teil hat gezeigt, dass zum einheitlichen Rege-lungskonzept des Steuerbetruges in Ungarn ein langer Weg führte. Die Grundidee des berühmten ungarischen Strafrechtswissenschaftlers *Pál Angyal* von einem einheitlichen Straftatbestand des Finanzdeliktes spiegelt sich in den kriminalpolitischen Überlegungen zu einer Haus-haltsbetrugsregelung wider. Ein eigenständiges Finanzstrafgesetz-

⁹⁶ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM (2012) 351 final, Brüssel, 27.6.2012. (Im Weiteren: Mitteilung der Kommission COM (2012) 351)

⁹⁷ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM (2012) 722 final, Brüssel, den 06.12.2012.

⁹⁸Vorschlag für eine Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM (2012) 363 final, Brüssel, 11.7.2012.

⁹⁹ 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).

¹⁰⁰ Art. 16 des Richtlinienvorschlags der Kommission COM (2012) 363.

buch¹⁰¹ wurde in Ungarn aber seither auch nicht eingeführt, was mit dem Konzept des Einheitsstrafrechtssystems zusammenhängt.

Zusammengefasst ist zu erkennen, dass aufgrund der dargestellten Merkmale der heute geltenden ungarischen Regelung des Haushaltsbetrugs vom klassischen Modell der strafrechtlichen Regelung der Steuerdelikte abweicht.¹⁰² Sie stellt ein eigenständiges Modell dar. Das Konzept des einheitlichen Schutzes des Haushaltes, dadurch sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite des Fiskus erfasst wird, spiegelt sich aber in dem Richtlinienvorschlag der Kommission über den strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union wider, da durch die Regelung des Betruges zum Nachteil der finanziellen Interessen der EU¹⁰³ ebenso beide Seite des EU-Haushaltes einheitlich erfasst wird. Das ungarische Beispiel zeigt auch, dass nur ein komplexer Kampf, der sowohl außerstrafrechtliche als auch strafrechtliche Regelungen erfasst, gegen diese Form der Kriminalität erfolgsversprechend geführt werden kann. Es ist daneben auch wichtig, dass ein gleichwertiger Schutz in der Europäischen Union gewährleistet wird, dazu gemeinsame europäische strafrechtliche Vorgaben ebenso erforderlich erscheinen.

¹⁰¹ Wie z.B. das Finanzstrafgesetz in Österreich. (Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG).

¹⁰² Siehe darüber die rechtsvergleichende Arbeit von Dannecker/Jansen. (*Dannecker/Jansen, Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*, Linde Verlag, Wien, 2007, 29.)

¹⁰³ Siehe Art. 3 des Richtlinienvorschlags der Kommission COM (2012) 363.

