

§ 379

Steuergefährdung

- (1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig
1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
 2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder
 3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen lässt und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Satz 1 Nr. 1 gilt auch dann, wenn Einfuhr- und Ausfuhrabgaben verkürzt werden können, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Staat zustehen, der für Waren aus der Europäischen Union auf Grund eines Assoziations- oder Präferenzabkommens eine Vorzugsbehandlung gewährt; § 370 Abs. 7 gilt entsprechend. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.
- (2) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig
1. der Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt,
 - 1a. entgegen § 144 Abs. 1 oder Abs. 2 Satz 1, jeweils auch in Verbindung mit Abs. 5, eine Aufzeichnung nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt,
 - 1b. einer Rechtsverordnung nach § 117c Abs. 1 oder einer vollziehbaren Anordnung auf Grund einer solchen Rechtsverordnung zuwiderhandelt, soweit die Rechtsverordnung für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist,
 2. die Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1 verletzt.
- (3) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig einer Auflage nach § 120 Abs. 2 Nr. 4 zuwiderhandelt, die einem Verwaltungsakt für Zwecke der besonderen Steueraufsicht (§§ 209 bis 217) beigefügt worden ist.
- (4) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

Inhalt

		Rz.
1	Grundlagen	1–4
2	Objektiver Tatbestand	5–58
2.1	Ausstellen unrichtiger Belege	7–21
2.1.1	Allgemeines	7–19
2.1.1.1	Beleg	8–10
2.1.1.2	Unrichtigkeit	11
2.1.1.3	Ausstellen	12–13

2.1.1.4	Eignung zur Steuerverkürzung oder zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils	14
2.1.1.5	Eignung zur Verkürzung ausländischer Abgaben	15–19
2.1.2	Taugliche Täter	20–21
2.2	Entgeltliche Weitergabe von Belegen	22–27
2.2.1	Allgemeines	22–26
2.2.1.1	Beleg	23
2.2.1.2	In Verkehr bringen	24
2.2.1.3	Entgeltlichkeit	25–26
2.2.2	Taugliche Täter	27
2.3	Nichtverbuchen oder unrichtiges Verbuchen von Geschäftsvorfällen	28–38
2.3.1	Allgemeines	28–36
2.3.1.1	Buchführungs-/Aufzeichnungspflicht	29–33
2.3.1.2	Geschäftsvorfälle/Betriebsvorgänge	34
2.3.1.3	Tat handlungen	35
2.3.1.4	Taterfolg	36
2.3.2	Taugliche Täter	37–38
2.4	Verletzung der Mitteilungspflicht bei Auslandsbeziehungen	39–41
2.4.1	Allgemeines	39–40
2.4.2	Tauglicher Täter	41
2.5	Verletzung der Pflicht zur Aufzeichnung des Warenausgangs	42–48
2.5.1	Allgemeines	42–46
2.5.2	Taugliche Täter	47–48
2.6	Verstoß gegen eine Rechtsverordnung nach § 117c Abs. 1 AO	49–51
2.6.1	Allgemeines	49–50
2.6.2	Tauglicher Täter	51
2.7	Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit des § 154 Abs. 1 AO	52–54
2.7.1	Allgemeines	52
2.7.2	Tauglicher Täter	53–54
2.8	Zuwiderhandlungen gegen zum Zweck der Steueraufsicht erteilte Auflagen	55–58
2.8.1	Allgemeines	55–57
2.8.2	Tauglicher Täter	58
3	Subjektiver Tatbestand	59–63
4	Versuch	64
5	Geldbuße	65–66
6	Selbstanzeigemöglichkeit	67–68
7	Verjährung	69
8	Konkurrenzen	70–73

1 Grundlagen

- 1 § 379 AO erfasst Handlungen, die noch keine Steuerhinterziehung darstellen und die Schwelle zum Versuch der Steuerhinterziehung noch nicht überschritten haben, jedoch geeignet sind, den späteren Steueranspruch des Fiskus zu gefährden. Folglich könnten ohne § 379 AO die in dieser Norm erfassten Verstöße nicht aufgrund anderer abgabenrechtlicher Bußgeld- bzw. Straftatbestände verfolgt werden, da sie **regelmäßig bloße Vorbereitungshandlungen** darstellen, die erst später in einen Verkür-

zungserfolg einmünden (vgl. umfassend *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 8ff.).

Im Gegensatz zu den Spezialvorschriften der §§ 380-382 AO ist der Anwendungsbereich des § 379 AO **nicht auf bestimmte Steuern beschränkt**. In § 379 Abs. 1 Nr. 1 AO werden sogar ausländische Steuern und Ein- bzw. Ausfuhrabgaben sowie USt anderer EU-Mitgliedstaaten erfasst. Darüber hinaus gilt § 379 AO auch im außersteuerlichen Bereich, wenn und soweit der Gesetzgeber dies angeordnet hat (dies gilt z. B. bei Zulagen und Prämien gem. § 14 Abs. 3 S. 1 5. VermBG; vgl. auch *Matthes*, in *Kohlmann, Steuerstrafrecht*, § 379 AO Rz. 19).

Nur die ersten beiden Tatbestände des § 379 AO, das Ausstellen unrichtiger Belege (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) und das entgeltliche Inverkehrbringen von Belegen (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO), stellen originäre Bußgeldbestimmungen dar. Die weiteren sechs Tatbestände sind verwaltungssakzessorisch, d. h. der objektive Tatbestand dieser Ordnungswidrigkeiten besteht aus der materiellen (finanzverwaltungsrechtlichen) Bezugsnorm. Insoweit ist es allerdings überraschend, dass im Rahmen des § 379 Abs. 3 AO schon ein fahrlässiger Pflichtenverstoß zur Sanktionierung genügt, hingegen für die weiteren Tatbestände des § 379 AO Vorsatz oder Leichtfertigkeit erforderlich ist, obwohl der Unrechtsgehalt des § 379 Abs. 3 AO im Vergleich zu den Tatbeständen des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 AO deutlich geringer ist (ebenso *Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht*, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 2).

Die **praktische Bedeutung** des § 379 AO ist eher gering, was sich vor allem daraus erklärt, dass die Ordnungswidrigkeit bei Vorliegen einer Straftat gem. § 21 OWiG zurücktritt. Entdeckt wird der Verstoß gegen § 379 AO aber meist im Rahmen einer Außenprüfung, sodass er dann regelmäßig schon Auswirkungen auf die Steuererklärung gehabt hat und § 379 AO dann hinter § 370 AO zurücktritt.

2 Objektiver Tatbestand

§ 379 AO bedroht acht unterschiedliche Begehungsweisen mit Geldbuße:

- das Ausstellen unrichtiger Belege (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO),
- die entgeltliche Weitergabe von Belegen (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO),
- das Nichtverbuchen oder unrichtige Verbuchen von Geschäftsvorfällen (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO),
- die Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO),
- die Verletzung der Warenausgangsaufzeichnungspflicht (§ 379 Abs. 2 Nr. 1a AO),
- den Verstoß gegen eine Rechtsverordnung nach § 117c Abs. 1 AO (§ 379 Abs. 2 Nr. 1b AO),
- die Verletzung der Kontenwahrheitspflicht nach § 154 Abs. 1 AO (§ 379 Abs. 2 Nr. 2 AO) sowie
- das Zuwiderhandeln gegen Auflagen, die zum Zweck der Steueraufsicht ergangen sind (§ 379 Abs. 3 AO).

In all diesen Fällen handelt es sich um reine **Gefährdungshandlungen**, d. h. mit einer Sanktion muss schon derjenige rechnen, der das Steueraufkommen selbst überhaupt

nicht beeinträchtigt. Eine Differenzierung zwischen den Tatbeständen des Abs. 1 und denen des Abs. 2 ist nicht erforderlich, da es sich bei allen Alternativen um abstrakte Gefährdungsdelikte handelt (vgl. Rz. 14; a.A *Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 1, nach dem es sich bei den Tatbeständen des Abs. 1 um konkrete und nur bei denen des Abs. 2 um abstrakte Gefährdungsdelikte handeln soll). Es ist somit ausreichend, dass die abstrakte Möglichkeit besteht, dass der jeweilige Verstoß zu einer Verringerung der Steuer hätte führen können. Ist eine konkrete Gefährdung allerdings ausgeschlossen, so kann eine Einstellung des Verfahrens aus Opportunitätsgründen (vgl. § 47 OWiG i. V. m. § 377 Abs. 2 AO) infrage kommen.

2.1 Ausstellen unrichtiger Belege

2.1.1 Allgemeines

- 7 Gemäß § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO handelt ordnungswidrig, wer in tatsächlicher Hinsicht unrichtige Belege herstellt und hierdurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

2.1.1.1 Beleg

- 8 Als Beleg ist jegliches Schriftstück anzusehen, das geeignet ist, im Rechtsverkehr Beweis für einen steuerlich erheblichen Sachverhalt zu erbringen und einen Aussteller erkennen lässt. Da der Wortlaut des § 379 Abs. 1 AO insoweit keine Einschränkung enthält, handelt es sich um **alle Schriftstücke**, mit deren Hilfe im Rahmen eines steuerlichen Sachverhalts ein Beweis erbracht werden kann (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 14; *Matthes*, in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 33; *Rüping*, in *HHSp*, AO/FGO, § 379 AO Rz. 20). Vornehmlich handelt es sich dabei um **Buchführungsunterlagen** i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, also z. B. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanzen, Handels- und Geschäftsbriebe, Buchungsbelege usw. Zu den Belegen i. S. d. § 379 Abs. 1 AO gehören jedoch z. B. auch Spenden- und Kurbescheinigungen, Reisekostenabrechnungen sowie **Eigenbelege**, also vom Stpf. selbst erstellte Dokumente, wenn sie als Buchungsunterlagen in Betracht kommen (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 16). Insoweit ist es unerheblich, ob sie – z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – möglicherweise als nicht ausreichend beweiskräftig zurückgewiesen werden könnten.

Auch ob der Empfänger von dem Beleg Gebrauch macht, ist im Rahmen des § 379 AO ohne Bedeutung.

- 9 Über die objektive steuerliche Beweiseignung hinaus muss auch eine **subjektive Beweisbestimmung** durch den Aussteller gegeben sein, die sich allerdings nicht auf steuerliche Zwecke beziehen muss. Es ist ausreichend, wenn der Aussteller dem Beleg irgendeine im Rechtsverkehr relevante Beweisbestimmung beigelegt hat (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 14; *Matthes*, in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 379 Rz. 37; *Rüping*, in *HHSp*, AO/FGO, § 379 AO Rz. 22). Die Möglichkeit zur steuerlichen Verwendung des falschen Belegs muss ihm

jedoch bei Ausstellung des Belegs nicht bewusst sein (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 23).

Dem Beleg kommt Urkundencharakter i. S. d. § 267 StGB zu, da er den **Aussteller** erkennen lassen muss. Diese Erkennbarkeit muss sich aus dem Schriftstück selbst ergeben; im Einzelnen kann sie sich z. B. aus der Unterschrift, dem Briefkopf, einem Firmenstempel oder einem Firmenlogo ergeben (vgl. zur Parallelproblematik bei § 267 StGB: *Fischer*, StGB, 61. Aufl. 2014, § 267 StGB Rz. 11). Es reicht hingegen nicht aus, wenn sich die Erkennbarkeit aus Umständen ergibt, die außerhalb der Urkunde liegen, z. B. bei der Nutzung eines Allerweltsnamens mit erkennbar fehlender Individualisierungsfunktion oder der erkennbar unzutreffenden Verwendung des Namens einer prominenten Person.

2.1.1.2 Unrichtigkeit

Der Beleg muss in tatsächlicher Hinsicht **unrichtig** sein, d. h. die durch ihn belegten Angaben müssen von den objektiven Gegebenheiten abweichen. Diese Abweichung kann sich sowohl auf die äußeren Umstände eines Vorfalls (z. B. Ort und Datum) als auch auf den bekundeten Sachverhalt beziehen. Es ist allerdings umstritten, ob § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ausschließlich Fälle der „**schriftlichen Lüge**“ erfasst oder ob sich die Unrichtigkeit auch auf den Aussteller beziehen kann (für die ausschließliche Anwendbarkeit des § 379 Abs. 1 S. 1 AO auf schriftliche Lügen BGH v. 24.1.1989, 3 StR 313/88, *wistra* 1989, 190; *Rüping*, in HHS, AO/FGO, § 379 AO Rz. 25; *Wegner*, PStR 2005, 115, 117; für die Anwendung auch auf die Täuschung über den Aussteller *Mösbauer*, *wistra* 1991, 41f.). Dieser Streitstand kann jedoch dahingestellt bleiben, da er ohne praktische Auswirkung ist, denn sollte eine Täuschung über die Identität des Ausstellers z. B. durch die Verwendung eines falschen Namens bzw. einer falschen Firmenangabe erfolgen, so liegt eine **Urkundenfälschung** i. S. d. § 267 StGB vor. Mithin wird § 379 AO – so er denn in diesem Fall überhaupt anwendbar ist – gem. § 21 OWiG auf Konkurrenzebene verdrängt (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 17; *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 41). Ferner wird in den Fällen, in denen der Lebenssachverhalt zutreffend ist, der Beleg jedoch vom falschen Aussteller ausgestellt wurde, eine Steuergefährdung i. d. R. nicht festzustellen sein (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 25, der allerdings vom Erfordernis einer konkreten Steuergefährdung ausgeht).

2.1.1.3 Ausstellen

Ordnungswidrig handelt, wer den unrichtigen Beleg **ausstellt**. Dies kann sowohl durch **Herstellen** eines vollständig neuen schriftlichen Belegs als auch durch **Veränderungen** an einem bereits existenten Beleg erfolgen. In der letztgenannten Alternative kann § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO allerdings lediglich zur Anwendung kommen, wenn der Urheber selbst die Änderungen vornimmt, da anderenfalls eine Urkundenfälschung vorliegt, die gem. § 21 OWiG die Ordnungswidrigkeit des § 379 AO verdrängt.

- 13 Allein die rein körperliche Anfertigung eines Belegs stellt jedoch noch kein Ausstellen i. S. d. § 379 AO dar. Vielmehr muss im Fall eines **Fremdbelegs** dieser durch eine bewusste Handlung des Urhebers in den Verfügungsbereich dessen gelangt sein, für den er bestimmt ist (= zugegangen i. S. d. § 130 BGB; BayObLG v. 13.6.1989, RReg 4 St 206/88, wistra 1990, 195, 196; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 18; *Rolletschke*, in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 14. Unzutreffend hingegen *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 41, der ausschließlich die Übermittlung an den Dritten ausreichen lassen will und die vorherige körperliche Anfertigung oder Veränderung des Belegs als verzichtbar ansieht). Auch im Fall eines **Eigenbelegs**, bei dem Aussteller und Verwender identisch sind, liegt in der puren Anfertigung des Belegs noch kein tatbeständiges Handeln. Der Tatbestand ist erst verwirklicht, wenn der Beleg in eine steuerlich relevante Situation gelangt, z. B. wenn er in den Buchhaltungsordner geheftet, in den Geschäftsgang gegeben oder dem Steuerberater ausgehändigt wird (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 18; *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 42ff.; *Rüping*, in HHSp, AO/FGO § 379 AO Rz. 28ff.). Es ist nicht erforderlich, dass der Empfänger den unrichtigen Beleg auch verwendet oder Vorteile aus ihm zieht. Eine sanktionslose Tatvorbereitung liegt hingegen vor, solange der Ersteller den Beleg bei sich im nicht steuerlich relevanten Bereich behält oder beleglos fiktive Rechnungen verbucht.

2.1.1.4 Eignung zur Steuerverkürzung oder zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils

- 14 Die Tathandlung muss in objektiver Hinsicht geeignet sein, steuerliche (zum Begriff der Steuer vgl. § 3 AO Rz. 2ff.) Folgen in Form einer Steuerverkürzung (vgl. § 370 AO Rz. 84ff.) oder der Erlangung eines nicht gerechtfertigten steuerlichen Vorteils (vgl. § 370 AO Rz. 103ff.) hervorzurufen. Wie sich aus dem Wortlaut („Möglichkeit“) ergibt, ist insoweit die **abstrakte Gefahr** der Beeinträchtigung ausreichend (BT-Drs. zu V/2928, 2 mit Bezug auf § 405 RAO 1968; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 38; *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 38; *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 AO Rz. 55; a. A. *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 61, der von einem konkreten Gefährdungsdelikt ausgeht). Dementsprechend ist es unerheblich, ob die Absicht bestand, diese Möglichkeit zu nutzen, oder bei wem die steuerlichen Konsequenzen letztlich eintreten. Es ist allerdings zu beachten, dass nicht jeder inhaltlich falsche Beleg – z. B. die chronologisch unzutreffende Erfassung von Einnahmen – eine abstrakte Gefahr für den Steueranspruch begründet (OLG Bremen v. 27.10.1981, Ss (B) 23/79, n. v.).

2.1.1.5 Eignung zur Verkürzung ausländischer Abgaben

- 15 § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO schützt aufgrund der (erweiternden) Regelung in § 379 Abs. 1 S. 2 und 3 AO auch bestimmte ausländische Fiskalinteressen. Geschützt werden im Einzelnen Einfuhr- und Ausfuhrabgaben bestimmter Staaten sowie die USt anderer EU-Mitgliedsstaaten.

16 Der Begriff der **Einfuhr- und Ausfuhrabgaben** (vgl. § 370 AO Rz. 289ff. sowie § 373 AO Rz. 6ff.) umfasst auch die Einfuhrumsatzsteuer und bei einem Import aus Drittstaaten anfallende Verbrauchssteuern (BGH v. 19.1.2011, 1 StR 561/10, wistra 2011, 191). § 379 Abs. 1 S. 2 AO bezieht diese Abgaben für den Fall in den Schutzbereich ein, dass sie von einem anderen EU-Mitgliedstaat verwaltet werden oder einem Staat zustehen, der kraft Assoziations- oder Präferenzabkommens für Waren aus der EU eine Vorzugsbehandlung genießt. Folglich ist § 379 Abs. 1 S. 2 AO im Fall von einseitig gewährten Vorzugsbehandlungen seinem klaren Wortlaut nach nicht anwendbar (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 49; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 44; *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 91).

17 **EU-Mitgliedstaaten** sind Belgien, Bulgarien, die Bundesrepublik Deutschland, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, die Slowakei, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Ungarn und Zypern (ohne Nord-Zypern).

Kraft **Assoziations- und Präferenzabkommen** werden den EFTA-Staaten (Island, Schweiz, Liechtenstein und Norwegen) sowie zahlreichen mittel- und osteuropäischen Länder und verschiedenen Staaten des Mittelmeerraumes Vorzugsbehandlungen für Waren aus der EU gewährt (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 43).

18 § 379 Abs. 1 S. 3 AO verweist im Hinblick auf die **USt** anderer Mitgliedstaaten der EU auf § 379 Abs. 1 S. 2 AO insgesamt. Folglich ist die Gefährdung der USt anderer Mitgliedstaaten der EU nur dann tatbestandlich, wenn sie durch Ausstellen falscher Belege erfolgt (ebenso *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 53; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 41; *Rolletschke*, in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 18; a. A. *Hentschel*, wistra 2005, 371, 373).

19 Über die Verweisung von § 379 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 AO auf § 370 Abs. 7 AO gilt für die geschützten ausländischen Fiskalinteressen das **Weltrechtsprinzip**, sodass auch reine Auslandstaaten erfasst werden, also Taten, die im Ausland begangen werden und lediglich ausländische Fiskalinteressen berühren (BGH v. 8.11.2000, 5 StR 440/00, NStZ 2001, 201). Diese sehr weite Fassung des deutschen Sanktionsanspruchs legt die großzügige Anwendung des Opportunitätsprinzips nahe (kritisch auch *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 54).

2.1.2 Taugliche Täter

20 Jeder, der einen in tatsächlicher Hinsicht unrichtigen und steuergefährdenden Beleg ausstellt, verwirklicht den Tatbestand des § 379 Abs. 1 Nr. 1 AO. Folglich handelt es sich bei § 379 Abs. 1 Nr. 1 AO um ein **Jedermannsdelikt** („wer“). Es ist nicht erforderlich, dass der Täter selbst Stpfl. ist oder sonstige persönliche Merkmale (§ 9 Abs. 1 OWiG) aufweist. Folglich kommen z. B. auch Mitarbeiter des Stpfl. als Täter infrage, Freiberufler oder Gewerbetreibende, die einen Gefälligkeitsbeleg ausstellen, Finanz-

oder Zollbeamte (BayObLG v. 13.6.1989, RReg 4 St 206/88, wistra 1989, 313) oder auch Steuerberater.

- 21 Der **Empfänger des unrichtigen Belegs** kann Beteiliger und somit (Einheits-)Täter i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 OWiG sein, wenn er z. B. das Ausstellen des Belegs durch einen Dritten anregt (vgl. zum Begriff des Einheitstäters § 377 AO Rz. 14f.). Der Empfänger bleibt hingegen sanktionsfrei, wenn er sich auf das bloße Entgegennehmen eines unrichtigen Belegs beschränkt. Der Tatbestand des § 379 Abs. 1 Nr. 1 AO kann nämlich seinem Wesen nach nur durch Interaktion mehrerer Personen erfüllt werden, wobei das Gesetz aber nur die Handlungen bestimmter Personen (hier: des Ausstellers) mit einer Sanktion versieht. In diesen Fällen der sog. **notwendigen Teilnahme** bleiben Personen, die sich auf das vom Gesetz denknotwendig vorausgesetzte Verhalten (hier: die Entgegennahme) beschränken, sanktionsfrei (*Fischer*, StGB, 61. Aufl. 2014, Vor § 25 StGB Rz. 7).

2.2 Entgeltliche Weitergabe von Belegen

2.2.1 Allgemeines

- 22 § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfasst allein das **entgeltliche In-Verkehr-Bringen von Belegen**. Die Regelung bezieht sich nur auf **Steuern**, nicht auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Auch insoweit ist eine abstrakte **Gefährdung** des Steueranspruchs erforderlich.

2.2.1.1 Beleg

- 23 Der Begriff des **Belegs** ist identisch mit dem in Nr. 1 (vgl. Rz. 8ff.), wobei es im Rahmen der Nr. 2 nicht auf die Unrichtigkeit des Belegs ankommt. Folglich wird der Tatbestand auch verwirklicht, wenn ein inhaltlich zutreffender Beleg (z. B. Kauf von Benzin zu einem bestimmten Preis) von einem „falschen“ Stpf. verwendet werden soll, um bei ihm nicht angefallene Kosten steuerlich geltend machen zu können.

2.2.1.2 In Verkehr bringen

- 24 Ein **In-Verkehr-Bringen** liegt vor, wenn der einzelne Beleg aus der Verfügungsmacht des Täters so entlassen wird, dass ein anderer tatsächlich in die Lage versetzt wird, sich des Belegs zu bemächtigen und mit ihm nach eigenem Belieben zu verfahren (*Fischer*, StGB, 61. Aufl. 2014, § 146 StGB Rz. 17 f. m. w. N.; *Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 68; *Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 22; *Rolletschke*, in *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 24). Der Tatbestand ist hingegen nicht erfüllt, wenn unbeabsichtigt einem anderen die Verfügungsmacht über Belege verschafft wird, z. B. wenn der Beleg an der Kasse liegenlassen oder weggeworfen wird.

2.2.1.3 Entgeltlichkeit

- 25 Das In-Verkehr-Bringen muss entgeltlich erfolgen. Unter Entgelt versteht man nach der Legaldefinition des § 11 Abs. 1 Nr. 9 StGB **jede in einem Vermögensvorteil bestehende Gegenleistung**. Folglich ist der Tatbestand erfüllt, wenn die Weitergabe

aufgrund einer ausdrücklichen oder konkludenten Vereinbarung im Hinblick auf eine vermögenswerte Gegenleistung erbracht wird (*Fischer*, StGB, 61. Aufl. 2014, § 11 StGB Rz. 31). Es ist jedoch unerheblich, ob die vermögenswerte Gegenleistung in Geld oder einer bloßen Sachzuwendung (z. B. Wein, Spirituosen, Blumen) besteht.

Das nicht-entgeltliche In-Verkehr-Bringen ist hingegen vom Tatbestand nicht erfasst. Werden die Belege also z. B. zur Kundenbindung, zur Klimapflege oder aus Freundschaft weitergereicht, ist dies nicht ordnungswidrig.

Es liegt allerdings sowohl im Fall der entgeltlichen wie auch der unentgeltlichen Weitergabe eines Belegs eine **Beihilfe zur Steuerhinterziehung** vor, wenn die unentgeltliche Weitergabe in der Erwartung erfolgt, dass der Empfänger sie für seine Steuererklärung einsetzen werde. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO schließt insoweit für den Fall einer entgeltlichen Weitergabe, bei der der Gehilfenvorsatz nicht nachweisbar oder es nicht zur Haupttat gekommen ist, eine Lücke. Gelingt hingegen der Nachweis des Gehilfennachweises, verdrängt § 370 AO gem. § 21 OWiG den § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

26

2.2.2 Taugliche Täter

§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist ebenso wie Nr. 1 ein **Jedermannsdelikt**, da jeder Anbieter, der entsprechende Belege in Verkehr bringt, Täter sein kann (*Matthes*, in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 46; *Rolletschke*, in *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 21a). Insoweit ist es unerheblich, ob das Angebot im Rahmen einer Internetauktion oder auf anderem Wege erfolgt. Wer einen Beleg entgeltlich erwirbt, ist Tatbeteiliger i. S. d. § 14 OWiG (ebenso *Rolletschke*, in *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 21a).

27

2.3 Nichtverbuchen oder unrichtiges Verbuchen von Geschäftsvorfällen

2.3.1 Allgemeines

Eine Steuergefährdung i. S. d. § 379 Abs. 1 S. 3 AO begeht auch, wer aufgrund gesetzlicher Bestimmungen buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder unrichtig verbucht bzw. verbuchen lässt und hierdurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Die Norm sanktioniert somit die Verletzung anderweitig normierter Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, sofern die Verletzung der Pflicht geeignet ist, einen Steueranspruch zu gefährden.

28

2.3.1.1 Buchführungs-/Aufzeichnungspflicht

Ob eine Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht besteht und für wen, ergibt sich aus der jeweiligen Bezugsnorm. Da die Pflichten „**nach dem Gesetz**“ bestehen müssen, kommen gem. § 4 AO nur solche in Betracht, die sich aus einer **Rechtsnorm**, also Gesetzen im materiellen und formellen Sinn, ergeben. Maßgeblich sind somit förmliche Gesetze und Rechtsverordnungen, nicht jedoch bloße Verwaltungsanweisungen (*Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 82; *Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 24). Ebenso kommt § 146 Abs. 6 AO nicht als Anknüpfungspunkt für eine Ord-

29

nungswidrigkeit infrage, da es sich insoweit um die freiwillige Führung von Büchern handelt. Ist diese nicht ordnungsgemäß, widerspricht dies keiner gesetzlichen Pflicht. Ebenso scheiden als Bezugsnorm für § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO Sollvorschriften aus, da sie keine Pflicht begründen (*Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 82; *Rolletschke*, in *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen, § 379 AO Rz. 29).

- 30 Die gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten i. S. d. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO können steuerlicher und handelsrechtlicher Natur sein. Sie ergeben sich insb. aus den §§ 41ff., 141ff. AO, den §§ 238ff., 264ff. HGB, den handelsrechtlichen Nebengesetzen (z. B. §§ 41ff. GmbHG) sowie den Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG). Daneben werden durch § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO auch Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sanktioniert, die anderen als steuerlichen oder Gewinnermittlungszwecken dienen. Beispielhaft seien hier nur die Pflichten zum Führen von Betäubungsmittelbüchern (§§ 13f. BtMVV, § 17 BtMG), Deckregistern (§ 24 ViehverkV) und Waffenherstellungsbüchern (§ 23 WaffG) genannt (vgl. im Einzelnen § 140 AO Rz. 18; *Driien*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 140 AO Rz. 12 ff.; *Görke*, in *HHSp*, AO/FGO, § 140 AO Rz. 9 ff.; *Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 34ff.; *Rüping*, in *HHSp*, AO/FGO, § 379 Rz. 40). Im Hinblick auf außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ist allerdings jeweils zu prüfen, ob ihre Verletzung zu einer abstrakten Gefährdung des Steueranspruchs (vgl. Rz. 6 und 14) führt.
- 31 Im Einzelfall kann die Finanzbehörde nach § 148 AO für sich aus den Steuergesetzen ergebende Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten **Erleichterungen** gewähren. Diese können nach § 148 S. 2 AO auch rückwirkend erfolgen. Eine solche nachträgliche Vergünstigung wirkt sich jedoch nicht auf den bereits vollendeten Tatbestand der Steuergefährdung aus (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 67). Es dürfte i. d. R. jedoch eine Einstellung aus Opportunitätsgründen (§ 47 OWiG) angezeigt sein.
- 32 Im Fall der **Verletzung verbrauchsteuerlicher Aufzeichnungspflichten** geht § 381 Abs. 1 Nr. 1 AO dem § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO als Spezialvorschrift vor (§ 381 AO Rz. 10, 22).
- 33 Im Gegensatz zu Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten werden nach dem klaren Wortlaut des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO **Aufbewahrungspflichten** (z. B. §§ 257 HGB, 147 AO) nicht durch § 379 AO geschützt. Im Fall der Nichtherausgabe oder Vernichtung kann jedoch der Tatbestand des § 274 StGB (Urkundenunterdrückung) einschlägig sein (BGH v. 29.1.1980, 1 StR 683/79, BGHSt 29, 192).

2.3.1.2 Geschäftsvorfälle/Betriebsvorgänge

- 34 Geschäftsvorfälle sind Vorgänge des rechtsgeschäftlichen Liefer- oder Leistungsverkehrs des Unternehmens mit Dritten. Bei Betriebsvorgängen handelt es sich hingegen um innerbetriebliche Vorgänge oder solche zwischen mehreren Betrieben eines Unternehmens (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 25; *Matthes*, in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 25). Praktisch kommt

dieser Differenzierung jedoch keine Bedeutung zu, da § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO beide Begriffe gleichwertig nebeneinander stellt.

2.3.1.3 Tathandlungen

Die Aufzeichnungs- oder Buchführungspflicht ist durch Unterlassen in Form des **Nichtbuchens** verletzt, wenn die vorgeschriebene Erfassung vom Pflichtigen nicht spätestens zu dem Zeitpunkt vorgenommen wird, zu dem die spezialgesetzlich geregelte bzw. auf den GoB beruhende Buchungspflicht hätte beachtet werden müssen. Ein **unrichtiges Verbuchen** liegt hingegen vor, wenn der Lebenssachverhalt nicht mit dem buchmäßig dargestellten Vorgang übereinstimmt. Dies kann sich auch aus dem Weglassen von Teilbuchungen ergeben. Allerdings erfüllen bloße Formalverstöße gegen Buchführungsprinzipien den Tatbestand nicht, solange alle Buchungen vollständig und im Übrigen richtig sind (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 29 m. w. N. sowie *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 AO Rz. 46).

Verbuchen lässt, wer eine kausale Ursache für die Handlung setzt. Dies kann z. B. durch Anweisungen an das Personal oder durch die unvollständige Weitergabe von Unterlagen an den Berater erfolgen, ohne die das Nichtverbuchen oder falsche Buchen nicht geschehen würde.

2.3.1.4 Taterfolg

Durch die Unvollständigkeit oder Fehlerhaftigkeit muss der Täter eine Steuerverkürzung etc. „ermöglichen“, sodass eine abstrakte Gefährdung des Steueranspruchs vorliegen muss (vgl. Rz. 6 und 14). Fehlt diese Eignung, ist § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO nicht anwendbar. Dies ist z. B. der Fall, wenn Bareinnahmen zwar vollständig, aber nicht unter dem jeweiligen Datum verbucht werden (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 28 mit Verweis auf OLG Bremen, v. 27.10.1981, Ss (B) 23/79, n. v.).

2.3.2 Taugliche Täter

Zur Beschreibung des tauglichen Täterkreises des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO ist im Hinblick auf die Begehungsformen zu unterscheiden: In der Begehungsform des **Falschbuchens** kommt jeder als Täter infrage, der tatsächlich die Möglichkeit hat, eine Buchung vorzunehmen (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 80 und *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 32; *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 22; *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 AO Rz. 55); es handelt sich insoweit um ein Jedermanndelikt. Innerhalb eines Unternehmens kommen somit insb. Buchhalter oder mit sonstigen Aufzeichnungen betraute Mitarbeiter als Täter in Betracht. Auch Steuerberater und deren Gehilfen können den Tatbestand erfüllen (BayObLG v. 9.11.1993, 4 St RR 54/93, *wistra* 1994, 34).

Etwas anderes gilt hingegen für die Begehungsform des **Nichtverbuchens** oder **Falschverbuchenlassens**: In dieser Form kann nur derjenige den objektiven Tatbestand erfüllen, der als Stpfl. oder kraft seiner Stellung für die Führung der Bücher

und Aufzeichnungen verantwortlich ist. Die Rechtspflicht, Vorfälle korrekt zu erfassen, trifft neben dem Stpfl. auch Organe juristischer Personen wie Geschäftsführer (vgl. z. B. §§ 41, 44 GmbHG) und Vorstandsmitglieder (vgl. §§ 91, 94 AktG bzw. §§ 33, 35 GenG), sowie Insolvenzverwalter oder Testamentsvollstrecker.

2.4 Verletzung der Mitteilungspflicht bei Auslandsbeziehungen

2.4.1 Allgemeines

- 39** Eine Ordnungswidrigkeit gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO begeht, wer entgegen der in § 138 Abs. 2 AO normierten Pflicht zur Meldung bestimmter Auslandssachverhalte diese nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig (vgl. zur Rechtzeitigkeit § 138 Abs. 3 AO) meldet. Eine Einbeziehung anderer Mitteilungs- oder Mitwirkungspflichten widerspricht dem Analogieverbot des § 3 OWiG.
- 40** Der **Umfang der anzugebenden Tatsachen** ergibt sich aus § 138 Abs. 2 AO, da § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO auf die „Mitwirkungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO“ Bezug nimmt. Eine Mitteilung an ein unzuständiges FA begründet hingegen keine Ordnungswidrigkeit (ebenso *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 99; a. A. für den Fall der Weiterleitung vom unzuständigen ans zuständige FA: *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 48). Dies folgt trotz der Bezugnahme auf das zuständige FA in § 144 Abs. 2 AO daraus, dass § 379 Abs. 2 AO ausschließlich auf die „vollständige“ und „rechtzeitige“ Meldung abstellt. Sollte es durch die Weiterleitung der Meldung vom unzuständigen an das zuständige FA zu einer Verspätung kommen, so ergibt sich daraus auch keine hinreichende Gefährdung des geschützten Rechtsguts. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Mitteilung nicht auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erfolgt.

2.4.2 Tauglicher Täter

- 41** Neben den in § 138 AO benannten Stpfl (vgl. § 38 AO), bei denen es sich i. d. R. um den Täter handeln wird, kommen auch gesetzliche Vertreter und Vermögensverwalter (vgl. § 34 AO), Verfügungsberichtige i. S. d. § 35 AO sowie z. B. auch Mitarbeiter als Täter infrage, die die Mitteilungspflicht intern übernommen haben (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 97 und *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 46; vgl. aber auch *Matthes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379 AO Rz. 108 und *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 AO Rz. 68, die § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO als Sonderdelikt verstehen und deshalb ausschließlich auf den Stpfl. abstellen).

2.5 Verletzung der Pflicht zur Aufzeichnung des Warenausgangs

2.5.1 Allgemeines

- 42** Durch § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO wird ein Verstoß gegen die sich aus § 144 AO ergebenen Aufzeichnungspflichten sanktioniert. Die Aufzeichnungen i. S. d. § 144 AO dienen zur **Kontrolle der Betriebsvorgänge beim Unternehmer**, da durch sie eine Nachkalkulation möglich wird. Darüber hinaus bildet das Warenausgangsbuch die **Grundlage für Kontrollmitteilungen** gem. § 194 Abs. 3 AO, um bei dem Bezieher der Ware die vollständige Erfassung des Wareneingangs überprüfen zu können.

§ 144 AO verpflichtet deshalb gewerbliche Unternehmer, die Großhandelsgeschäfte tätigen, sowie Land- und Forstwirte jene Waren unter Angabe des Abnehmers aufzuzeichnen, die an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe geliefert werden.

Die Sanktionierung der Verstöße gegen die Aufzeichnungspflicht durch § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO ist erforderlich, da diese nicht von § 379 Abs. 1 AO erfasst werden. Betreibt ein Großhändler z. B. ein System mit **anonymisierten Kunden**, so sind seine Aufzeichnungen ggf. nicht unrichtig, da er seine Warenverkäufe ordnungsgemäß bucht und versteuert. Die Verletzung der Aufzeichnungspflicht kann jedoch eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Abnehmers (und späteren Wiederverkäufers) darstellen. Da in solchen Fällen jedoch häufig aufgrund der Anonymisierung die Hinterziehung des Haupttäters nicht nachweisbar ist, kann auch keine Bestrafung wegen der akzessorischen Beihilfe erfolgen. Folgerichtig wurde durch § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO die Sanktionierung der Verletzung der Aufzeichnungspflicht des Warenausgangs ermöglicht.

Nach dem klaren Wortlaut des § 144 Abs. 1 und 2 AO entfällt die Aufzeichnungspflicht, wenn nicht erkennbar ist, dass die Waren dem Zweck der Weiterveräußerung dienen, als Hilfsstoffe verbraucht werden sollen oder die Waren zur gewerblichen Weiterverwendung bestimmt sind. Insoweit ist der **in-dubio-Grundsatz** zu berücksichtigen (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 109).

Der **Umfang der Aufzeichnungspflichten** ergibt sich aus § 144 Abs. 3 AO, auf den § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO zwar nicht ausdrücklich verweist, der aber die gesetzliche Konkretisierung der in Abs. 1 und 2 angesprochenen Aufzeichnung des Warenausgangs enthält. Folglich stellt jeder Verstoß gegen die Vorgaben des Abs. 3 – selbst wenn es sich lediglich um ein fehlendes oder fehlerhaftes Rechnungsdatum handelt – eine Ordnungswidrigkeit dar. Dies ergibt sich auch aus dem Sinn und Zweck des § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO, da nur auf diesem Wege eine Kontrolle der Betriebsvorgänge abgesichert werden kann. Ein Verstoß gegen § 3 OWiG liegt darin nicht (zweifelnd *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 112).

Ein Verstoß gegen die sich aus § 144 Abs. 4 AO ergebende Pflicht zur Erteilung eines Belegs ist hingegen nicht von § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO erfasst, da es an einem entsprechenden Verweis fehlt und § 144 Abs. 4 AO eine über die Aufzeichnungen hinausgehende Pflicht begründet (ebenso *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 111).

2.5.2 Taugliche Täter

Als taugliche Täter kommen diejenigen infrage, für die die Aufzeichnungspflicht des § 144 AO besteht. Dabei handelt es sich zunächst um **gewerbliche Unternehmer**, d. h. solche Unternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. v. §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG beziehen. Darüber hinaus müssen gewerbliche Unternehmer i. S. d. § 144 AO **Großhandelsgeschäfte** tätigen, d. h. nach § 144 Abs. 1 AO, dass die Art des Gewerbebetriebs dadurch gekennzeichnet sein muss, dass sie Waren regelmäßig an an-

dere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern. Die Art und der Umfang des Gewerbebetriebs sind unerheblich, sofern das Großhandelsgeschäft den Betrieb prägt (§ 144 AO Rz. 2). § 144 AO ist somit nicht anwendbar auf **Einzelhändler**, die vornehmlich an Endverbraucher liefern. Die Beschränkung auf Großhändler ist verfassungsrechtlich unbedenklich (Rätke, in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 144 AO Rz. 1; Driien, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 144 AO Rz. 2).

- 48** Darüber hinaus kommen als Täter des § 379 Abs. 2 Nr. 1a AO auch **Land- und Forstwirte** infrage. Allerdings sind nach § 144 Abs. 5 AO nur solche Land- und Forstwirte hinsichtlich des Warenausgangs aufzeichnungspflichtig, die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind. Nicht aufzeichnungspflichtig i. S. d. § 144 AO sind Land- und Forstwirte, die nach § 140 AO oder anderen Bestimmungen buchführungspflichtig sind oder lediglich freiwillig Bücher führen.

2.6 Verstoß gegen eine Rechtsverordnung nach § 117c Abs. 1 AO

2.6.1 Allgemeines

- 49** § 117c Abs. 1 AO ermächtigt das BMF zum Erlass von Rechtsverordnungen, die die systematische Erhebung und Übermittlung steuerlich relevanter Daten regeln, die im Rahmen der Amtshilfe zur Förderung der Steuerehrlichkeit anderen Staaten zur Verfügung gestellt werden können. Die Erhebung dieser Daten soll durch Dritte, d. h. insb. durch Finanzinstitute erfolgen, die die erhobenen Daten in Form von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln sollen. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet dann seinerseits die Daten an den ausländischen Staat weiter.
- 50** Gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1b AO handelt es sich bei Verstößen gegen die Pflicht zur Datenerhebung und -übermittlung – gleichgültig ob sich diese Pflicht direkt aus einer Rechtsverordnung i. S. d. § 117c Abs. 1 AO oder aus einer auf ihr basierenden vollziehbaren Anordnung ergibt – um eine Ordnungswidrigkeit. Dieser Tatbestand wurde eingeführt durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz m. W. v. 24.12.2013 (BGBI I, 4318, 4333; BR-Drs. 740/13, 42, 127). Die Zuständigkeit für die Durchführung von Bußgeldverfahren in den Fällen des § 379 Abs. 2 Nr. 1b AO liegt gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5a FVG ausschließlich beim Bundeszentralamt für Steuern.

2.6.2 Tauglicher Täter

- 51** Da sich die Pflichten aus § 117c Abs. 1 AO ausschließlich auf die zur Erhebung und Übermittlung der Daten verpflichteten Dritten, d. h. insb. auf Finanzinstitute beziehen, kommen auch allein diese als Täter des § 379 Abs. 2 Nr. 1b AO infrage.

2.7 Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit des § 154 Abs. 1 AO

2.7.1 Allgemeines

- 52** Auch der Verstoß gegen die in § 154 AO verankerte Pflicht zur Kontenwahrheit stellt gem. § 379 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Steuergefährdung dar. Die dadurch geschützten Pflichten ergeben sich aus § 154 Abs. 1 AO, der die **formale Kontenwahrheit**

schützt. Folglich geht es in allen von § 154 Abs. 1 AO erfassten Fällen (vgl. § 154 AO Rz. 5ff. sowie AEAO zu § 154 AO)

- der Errichtung eines Kontos unter einem falschen oder erdichteten Namen,
- der Buchung unter einem falschen oder erdichteten Namen,
- der Verwahrung oder Verpfändung von Wertsachen unter einem falschen oder erdichteten Namen oder
- der Anmietung eines Schließfachs unter einem falschen oder erdichteten Namen um die Verschleierung der Person des tatsächlichen Gläubigers des Kontoführers.

Nach dem klaren Wortlaut des § 379 Abs. 2 Nr. 2 AO ist eine Anwendung des Ordnungswidrigkeitentatbestands auch auf **§ 154 Abs. 2 AO** ebenso ausgeschlossen wie eine analoge Anwendung (vgl. § 3 OWiG).

2.7.2 Tauglicher Täter

§ 154 Abs. 1 AO untersagt jedermann, für sich oder für einen Dritten ein Konto unter falschem oder erdichtetem Namen zu errichten bzw. eine andere der dort beschriebenen Handlungen vorzunehmen. Adressat der Vorschrift ist jedes Rechtssubjekt, das als Kontoinhaber im Geltungsbereich der AO ein Konto bei einem Kontoführer errichten lassen will. Folglich handelt es sich bei dem auf § 154 Abs. 1 AO Bezug nehmenden § 379 Abs. 2 Nr. 2 AO um ein **Jedermanndelikt**.

Mittlerweile dürfte es im Rahmen der Kommentierungen zu § 154 Abs. 1 AO auch unstrittig sein, dass diese Norm keine Regelung für den **Kontoführer** trifft (§ 154 AO Rz. 5; *Brandis*, in *Tipke/Kruse, AO/FGO*, § 154 AO Rz. 2; *Heuermann*, in *HHSp, AO/FGO*, § 154 AO Rz. 11, 31; *Kuhfus*, in *Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO*, 20. Aufl. 2011, § 154 AO Rz. 2; *Rätke*, in *Klein, AO*, 12. Aufl. 2014, § 154 AO Rz. 3; ebenso AEAO, zu § 154 AO Nr. 1; *Hessisches FG* v. 9.7.1998, 13 K 53/96, EFG 1998, 1556; a. A. noch *Carl/Klos, DStZ* 1995, 296, 299), sodass auch nur der Kontoerrichter bzw. -inhaber tauglicher Täter im Rahmen des § 379 Abs. 2 Nr. 2 AO ist (ebenso *Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht*, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 123; *Rüping*, in *HHSp, AO/FGO*, § 379 AO Rz. 73; *Matthes*, in *Kohlmann, Steuerstrafrecht*, § 379 AO Rz. 49; a. A. *Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht*, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 60).

Wirkt der Kontoführer jedoch bewusst mit dem Kontoerrichter bzw. -inhaber zusammen, kann darin eine Beteiligung an der Steuergefährdung (§ 14 OWiG) liegen, die sich im weiteren Verlauf ggf. auch zu einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Kontoinhabers entwickeln kann.

Leichtfertiges Handeln des Kontoführers im Hinblick auf seine Pflichten aus § 154 Abs. 2 AO kann eine Steuergefährdung i. S. d. § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO darstellen.

2.8 Zu widerhandlungen gegen zum Zweck der Steueraufsicht erteilte Auflagen

2.8.1 Allgemeines

Im Rahmen der **besonderen Steueraufsicht** (§§ 209–217 AO) besteht gem. § 120 Abs. 2 Nr. 4 AO die Möglichkeit, dass die Finanzbehörde dem von der Aufsicht Be-

troffenen Auflagen erteilen. Bei dieser Auflage handelt es sich um einen selbstständigen Verwaltungsakt, der mit einer anderen Entscheidung verbunden ist und auf dieser beruht. Sie lässt den Inhalt und die Rechtswirkungen des „Hauptverwaltungsakts“ unberührt und tritt selbstständig hinzu. Die Rechtswirkungen des „Hauptverwaltungsakts“ sind unabhängig davon, ob die Auflage erfüllt wird oder nicht (vgl. § 120 AO Rz. 8).

Die Auflage konkretisiert im Einzelfall, welches Tun, Dulden oder Unterlassen dem Betroffenen vorgeschrieben wird. Folglich muss sie dem Betroffenen auch gem. § 122 AO bekannt gemacht worden sein.

- 56 Die besondere Steueraufsicht bezieht sich im Wesentlichen auf Zölle und Verbrauchsteuern, kann aber – z. B. im Rahmen des § 213 AO – auch andere Bereiche erfassen. Die Auflage muss **zum Zwecke der besonderen Steueraufsicht**, d. h. zur laufenden Kontrolle bestimmter Betriebe und Vorgänge beigefügt sein, sodass sie nicht der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in einem einzelnen Steuerfall dienen darf.
- 57 Ordnungswidrig handelt, wer der Auflage i. S. d. § 120 Abs. 2 Nr. 4 AO zuwiderhandelt. Dies gilt auch, wenn die Auflage rechtswidrig, nicht hingegen wenn sie richtig und somit unbedeutlich ist. Im Falle einer rechtswidrigen Auflage ist allerdings eine Anwendung des Opportunitätsprinzips gem. § 47 OWiG naheliegend.

2.8.2 Tauglicher Täter

- 58 Täter i. S. d. § 379 Abs. 3 AO kann nur der Adressat des Verwaltungsakts (*Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 66) bzw. die für den Adressaten tätige Leitungsperson (§ 9 OWiG) sein (**Sonderdelikt**) (*Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 132).

3 Subjektiver Tatbestand

- 59 Der subjektive Tatbestand des § 379 Abs. 1 und 2 AO erfordert vorsätzliches (zum Begriff des Vorsatzes vgl. § 370 AO Rz. 9) oder leichtfertiges (zum Begriff der Leichtfertigkeit vgl. § 378 AO Rz. 14ff.) Handeln. Bei **leichtfertiger Begehung** ist neben der Kausalität ein **Rechtswidrigkeitszusammenhang** erforderlich. Dieser liegt nicht vor, wenn der fahrlässig verursachte Taterfolg bei gedacht ordnungsgemäßem Verhalten ebenfalls eingetreten wäre (vgl. § 378 AO Rz. 32).

Der Vorsatz oder die Leichtfertigkeit muss sich auf den gesamten objektiven Tatbestand erstrecken, sodass in den Fällen des § 379 Abs. 1 AO auch das Ermöglichen der Verkürzung von Steuereinnahmen davon umfasst sein muss.

- 60 Im Gegensatz zu § 379 Abs. 1 und 2 AO kann der Tatbestand des § 379 Abs. 3 AO auch einfach fahrlässig verwirklicht werden. Der Grund für diese unterschiedliche Behandlung ist – ebenso wie bei § 382 AO (vgl. dazu § 382 AO Rz. 23) – nicht nachvollziehbar (ebenso *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 141; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 69; *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 AO Rz. 88).
- 61 Der Begriff der **Fahrlässigkeit** ist weder in § 15 StGB noch in § 10 OWiG normiert und umstritten. Nach der Rechtsprechung und der h. L. handelt fahrlässig, wer objek-

tiv gegen eine das betroffene Rechtsgut schützende Sorgfaltspflicht verstößt, wenn dieser Pflichtenverstoß unmittelbar oder mittelbar zu einer Rechtsgutverletzung oder -gefährdung führt, die der Beteiligte nach seinen subjektiven Erkenntnissen und Fähigkeiten hätte vorhersehen und vermeiden können. Die Einzelheiten des Kausalverlaufs müssen nicht vorhersehbar sein, wohl aber das Zusammenwirken mehrerer Umstände für den Taterfolg (*Fischer*, StGB, 61. Aufl. 2014, § 15 StGB Rn. 12a).

In der Regel wird Fahrlässigkeit bei Verstößen gegen § 379 Abs. 3 AO allerdings gegeben sein, da aufgrund der komplizierten Materie für den Betroffenen zumindest die Pflicht besteht, sich in Zweifelsfällen – z. B. durch eine Rückfrage bei einem steuerlichen Berater – sachkundig zu machen. Wird dies unterlassen, so handelt der Betroffene wenigstens fahrlässig, meist sogar leichtfertig. 62

Bei fahrlässiger muss ebenso wie bei leichtfertiger Begehung neben der Kausalität auch ein **Rechtswidrigkeitszusammenhang** bestehen. Dieser liegt nicht vor, wenn der fahrlässig verursachte Taterfolg bei gedacht ordnungsgemäßem Verhalten ebenfalls eingetreten wäre (vgl. § 378 AO Rz. 32). 63

4 Versuch

In Ermangelung einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung kann gem. § 377 Abs. 2 AO i. V. m. § 13 Abs. 2 OWiG der Versuch der Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO nicht geahndet werden. 64

5 Geldbuße

Die Geldbuße beträgt bei vorsätzlicher Steuergefährdung gem. § 377 Abs. 2 AO i. V. m. § 17 Abs. 1 OWiG mindestens 5 EUR und gem. § 379 Abs. 4 AO höchstens 5.000 EUR, bei leichtfertigem Handeln höchstens 2.500 EUR (vgl. § 17 Abs. 2 OWiG; vgl. auch § 377 AO Rz. 23). Sofern diese Beträge nicht ausreichen, um den aus der Tat gezogenen Vorteil abzuschöpfen, kann die Geldbuße gem. § 17 Abs. 4 OWiG über das gesetzliche Höchstmaß hinaus erhöht werden (vgl. § 377 AO Rz. 28). 65

Im Bereich der Ordnungswidrigkeiten und somit auch für § 379 AO gilt das in § 47 Abs. 1 OWiG niedergelegte **Opportunitätsprinzip**. Folglich steht die Verhängung einer Geldbuße für die Steuergefährdung im **pflichtgemäßen Ermessen** der Verwaltungsbehörde. Seine Ausprägung hat das Opportunitätsprinzip für die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten in Nr. 104 Abs. 3 ASTBV (St) 2014 gefunden. Danach kann auch im Fall des § 379 AO von der Verfolgung einer Steuerordnungswidrigkeit regelmäßig abgesehen werden, wenn der gefährdete Betrag **insgesamt unter 5.000 EUR** liegt. Gleches gilt, wenn der insgesamt gefährdete Betrag unter 10.000 EUR liegt und der Gefährdungszeitraum 3 Monate nicht überschreitet. Nur bei besonders vorwerfbarem Verhalten des Täters soll die Bußgeld- und Strafsachenstelle von dieser – indes nicht umfassend bindenden – Regelung abweichen. 66

Zur besonderen Bedeutung des Opportunitätsprinzips im Hinblick auf das Fehlen einer Selbstanzeigemöglichkeit vgl. Rz. 68.

6 Selbstanzeigemöglichkeit

- 67 Eine Selbstanzeige i. S. d. § 371 AO oder § 378 Abs. 3 AO ist in den Fällen des § 379 AO nicht möglich, da die Norm weder eine entsprechende Regelung noch einen diesbezüglichen Verweis enthält (ebenso *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 Rz. 154; *Jäger*, in Klein, AO, § 379 Rz. 34; *Rüping*, in HHSp, AO/FGO, § 379 Rz. 98; a. A. *Mattes*, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 379, Rz. 69, der von einer analogen Anwendung des § 378 Abs. 3 AO ausgeht). Dies führt allerdings zu unstimmigen Ergebnissen, da beim vollendeten Delikt eine Selbstanzeige gem. §§ 371, 378 Abs. 3 AO zulässig ist, hingegen nicht beim durch § 379 AO erfassten versuchten Delikt. Darüber hinaus soll in den Fällen, in denen aufgrund einer Selbstanzeige die Ahndung gem. § 370 AO oder § 378 AO ausscheidet, die Möglichkeit einer Sanktionierung gem. § 379 AO wieder aufleben (BVerfG v. 11.7.1997, 2 BvR 997/92, *wistra* 1997, 297; KG v. 7.5.1992, 2 Ss 33/92, *wistra* 1994, 36; OLG Celle v. 17.7.1979, 2 Ss (Owi) 313/78, MDR 1980, 70; BayObLG v. 3.3.1980, RReg 4 St 266/79, NJW 1981, 1055). Dies ergibt sich auch aus § 21 Abs. 2 OWiG, wonach im Falle des Zusammentreffens von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten die Ahndungsmöglichkeit der Ordnungswidrigkeit dann wieder auflebt, wenn eine Strafe nicht verhängt wird.
- 68 Der Verzicht des Gesetzgebers auf die Möglichkeit der Selbstanzeige oder der tätigen Reue ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG v. 11.7.1997, 2 BvR 997/92, *wistra* 1997, 297). In der Praxis wird die dargestellte Problemlage i. d. R. durch die Anwendung des in § 47 OWiG geregelten Opportunitätsprinzips gelöst (BMF v. 29. 7.1981, IV A8 – S 0711 – 3/81, StRK AO 1977 § 379 Nr. 1, wiedergegeben bei *Dörn* *wistra* 1995, 7, 8 f. Fn. 9; *Heerspink*, in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 Rz. 154; *Mösbauer*, *wistra* 1991, 41, 46).

7 Verjährung

- 69 Die (bußgeldrechtliche) Verfolgung der Steuergefährdung verjährt gem. § 384 AO nach **fünf Jahren**, was der Verjährungsfrist der Steuerhinterziehung entspricht (§ 376 AO Rz. 4f.). Zur Problematik der Anwendbarkeit der fünfjährigen Verjährungsfrist auf § 379 AO vgl. § 384 Rz. 2.

8 Konkurrenzen

- 70 Bereits nach allgemeinen Grundsätzen der Konkurrenzlehre wird der **Gefährdungstatbestand** des § 380 AO vom **Erfolgstatbestand** des § 378 AO verdrängt, was auch der ausdrücklichen (überflüssigen) Regelung in § 379 Abs. 4 AO entspricht. Wie sich aus § 21 OWiG ergibt, ist § 379 AO darüber hinaus auch subsidiär gegenüber § 370 AO oder sonstigen Straftatbeständen, z. B. § 267 StGB (Urkundenfälschung) im Falle des § 379 Abs. 1 Nr. 1 AO. Soweit in den §§ 380 – 382 AO spezielle Regelungen zu den dort genannten Steuern (Abzugsteuern, Verbrauchsteuern und Ein- und Ausfuhrabgaben) enthalten sind, gehen diese als leges speciales vor (vgl. § 381 Rz. 22, § 382 Rz. 30).

Auch Tatbeständen außerhalb der AO kann gegenüber § 379 AO Anwendungsvor-rang zukommen, so z. B. § 26a UStG (umsatzsteuerliche Aufbewahrungs- und Mel-depflichten) und § 50e Abs. 1 EStG (Mitteilung von Kapitalerträgen). § 379 AO wird durch diese Normen allerdings nur verdrängt, wenn und soweit dasselbe Rechtsgut – Steuerart – verletzt ist und die Gefährdung nicht weitergeht als der Verletzungserfolg (*Heerspink*, in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2012, § 379 AO Rz. 153; *Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 71; *Rüping*, in *HHSp*, AO/FGO, § 379 AO Rz. 99).

Sofern eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung zwar objek-tiv und subjektiv vorliegt, das Verfahren jedoch aus Opportunitätsgründen gem. §§ 153, 153a StPO eingestellt wird oder im Fall des § 378 AO gem. § 47 Abs. 1 OWiG von der Verhängung einer Geldbuße abgesehen wird, so bleibt die Mög-lichkeit der Verhängung einer Geldbuße nach § 380 AO bestehen (vgl. Rz. 70 und die dortigen Nachweise).

Ein Fall der **Tatmehrheit** zwischen einer Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und einer solchen nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO liegt vor, wenn sich je-mand einen unrichtigen Beleg ausstellen lässt oder ihn sich ausstellt und diesen später als Unterlage für eine Falschbuchung benutzt (*Jäger*, in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuer-strafrecht, 7. Aufl. 2009, § 379 AO Rz. 73).

