

Eine bloß unvollständige Aufzeichnung ist keine Nichtverbuchung oder unrichtige Verbuchung im Sinne des § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Gemäß § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig 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. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 10.000 DM geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 AO geahndet werden kann, § 379 Abs. 4 AO.

Das AG Münster hat eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO verneint, wenn zwar keine Rechnung, sondern lediglich ein Lieferschein ausgestellt wird und auf diesem nur im Ausnahmefall die vollständige Anschrift des Kunden festgehalten ist. In der Regel war nur der Name des Kunden vermerkt, die vollständige Anschrift ergab sich allerdings aus anderen Unterlagen in der Firma oder ließ sich aus den angegebenen Telefonnummern ermitteln.

§ 379 Abs. 1 Nr. 2 AO behandelt die Steuerverfähdung, die sich aus dem Verstoß gegen Buchungs- oder Aufzeichnungspflichten ergeben. Was buchungs- oder aufzeichnungspflichtig ist, ergibt sich aus §§ 140, 142 bis 144 AO. Die entsprechende Pflicht muß sich aus einem Gesetz ergeben. Gesetz ist jede Rechtsnorm, § 4 AO, also auch eine Verordnung, nicht dagegen eine Verwaltungsanweisung (Wisser in Klein, § 379 Anm. 3). Die Tat muß objektiv geeignet sein, Steuern zu verkürzen. Die Absicht des Täters braucht sich hierauf nicht zu erstrecken. Entscheidend ist die objektive Eignung der Tat. Es kommt nicht darauf an, daß tatsächlich eine Steuerverkürzung eintritt, da in diesem Fall dann bereits eine vollendete Steuerhinterziehung vorläge (Kohlmann, § 379 RN 38; Gast de Haan in Franzen/Gast/Joecks, § 379 RN 26 a, Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 379 RN 54; zweifelnd Henneberg, BB 1968, 909; ablehnend Oswald, StuW 1968, 147).

Nach § 144 Abs. 3 Nr. 2 AO müssen der Name oder die Firma sowie die Anschrift des Abnehmers aufgezeichnet werden. § 146 AO bestimmt insoweit, daß die erforderlichen Aufzeichnungen unter anderem vollständig und richtig vorzunehmen sind. Damit genügt die Aufzeichnung bloß des Namens der Firma oder des Namens und der Telefonnummer nicht der steuerlichen Anforderung der §§ 144 Abs. 3 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 146 AO.

§ 379 Abs. 1 Nr. 2 AO sanktioniert jedoch nicht jeden Verstoß gegen die Buchungs- und Aufzeichnungspflichten. Vielmehr ist nur die Nichtverbuchung oder die nicht richtige Verbuchung bebußt, wenn dadurch die Möglichkeit eine Steuerverkürzung besteht. Wie ein Vergleich mit anderen Steuerstraf- bzw. Ordnungswidrigkeitsnormen zeigt, differenziert der Gesetzgeber nicht nur zwischen "nicht" und "unrichtig", sondern auch zwischen "unvollständig" bzw. "nicht vollständig", "nicht vollständig"

oder "nicht rechtzeitig". Insoweit ist der Steuerpflichtige nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar, wenn er über steuerlich erhebliche Tatsachen "unrichtige" oder "unvollständige" Angaben macht. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist der Steuerpflichtige strafbar, der Finanzbehörden "über steuerlich erhebliche Tatsachen in "Unkenntnis" läßt. Nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO wird der Steuerpflichtige bebußt, der seiner Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 "nicht", "nicht vollständig" oder "nicht rechtzeitig" nachkommt. Nach § 380 AO wird der Steuerpflichtige bebußt, der seiner Pflicht "Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen "nicht", "nicht vollständig" oder "nicht rechtzeitig" nachkommt.

Da sogar § 379 AO selbst einerseits von "nicht" bzw. "unrichtig" in Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und andererseits von "nicht" bzw. "nicht vollständig" oder "nicht rechtzeitig" in Absatz 2 Nr. 1 spricht, wird deutlich, daß nur ganz bestimmte, enumerativ aufgeführte Verstöße gegen die Buchungs- und Aufzeichnungspflicht sanktioniert sein sollen. Die stark differenzierte Verwendung der einzelnen Tatbestandsmerkmale von "nicht", "unrichtig", "unvollständig" und "nicht rechtzeitig" belegen den fragmentarischen Charakter der Straf- bzw. Bußgeldvorschriften. Sachverhalte, die nicht klar von einer Sanktionsnorm erfaßt werden, aber ebenfalls steuerlich nicht korrekt sind, können daher unter die straf- bzw. ordnungswidrige Normen nicht subsumiert werden. Das AG Münster (Urteil vom 15.10.1998 - 14 Owi 44 Js 385/98 - rechtskräftig) stellte zutreffend auf Art. 103 Abs. 2 GG ab, wonach eine Tat nur dann bestraft werden kann, wenn die Strafbarkeit im Vorhinein bestimmt ist, bevor die Tat begangen wurde. Das AG Münster ging zutreffend davon aus, daß aufgrund der klaren Differenzierungen des Gesetzgebers bei den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der Steuerstraf- bzw. Steuerordnungswidrigkeiten nicht jeder Verstoß gegen Buchungs- bzw. Aufzeichnungspflichten sanktioniert ist. Tatbestandsmäßig war zwar die Aufzeichnung vorliegend durch den bloßen Namen bzw. den Namen in Verbindung mit der Telefonnummer nicht vollständig, gerade dieses Tatbestandsmerkmal fehlt jedoch in § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO. Eine Nichtverbuchung einzelner Geschäftsvorfälle hatte die Betriebsprüfung nicht feststellen können. Zutreffend sah das AG Münster die unvollständige Aufzeichnung als etwas anderes an, als die tatbestandsmäßige "unrichtige Verbuchung" im Sinne des § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO. Das AG Münster begründete den Freispruch aus Rechtsgründen damit, daß der mögliche Wortsinn des Gesetzes die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation markiere (BVerfGE, NJW 1986, 1671, 1672). Daher war der Steuerpflichtige von dem Vorwurf der (leichtfertigen) Steuergefährdung freizusprechen.

Praxishinweis: Der Fall zeigt wieder einmal, wie wichtig die exakte juristische Subsumtion ist. Der Berater, der in derartigen Fällen einen Steuerpflichtigen verteidigt, sollte im Zweifel Einspruch gegen einen Bußgeldbescheid einlegen und gegebenenfalls einen entsprechenden Fachanwalt hinzuziehen.