

Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?

RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Problemstellung:

Die zusammen veranlagten Ehegatten unterschreiben die Einkommensteuererklärung gemeinsam und eigenhändig, § 25 Abs. 3 S. 5 EStG, auf dem amtlich vorgeschriebenen Steuerklärungsvordruck, § 150 Abs. 1 AO.

In jüngerer Zeit vertreten lediglich zwei Autoren aus der Finanzverwaltung, Reichle¹ und Rolletschke², die Auffassung, diese bloße Mitunterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung sei steuerstrafrechtlich relevant. Demgegenüber hat bereits Burkhard³ mit guten Gründen dargelegt, dass eine Ehegatten-Verantwortlichkeit im Steuerstrafrecht nicht ohne weiteres gegeben ist und schon gar nicht durch die bloße Mitunterzeichnung des Mantelbogens. Allein aus der Mitunterzeichnung ergibt sich nicht, dass es sich insoweit um einen Gehilfen, einen Anstifter oder gar Mittäter handelt. Die Voraussetzungen für eine (Mit-) Täterschaft oder Teilnahme (Anstiftung oder Beihilfe) hat die Strafverfolgungsbehörde vielmehr im Einzelfall darzulegen und zu beweisen.

Aus der Mitunterzeichnung der Steuererklärung folgt ebenfalls keine Art Garantiehafung für die Richtigkeit der Erklärung des anderen Ehegatten. Schließlich bleibt jeder Steuerpflichtige trotz Zusammenveranlagung dogmatisch betrachtet ein selbständiges Steuersubjekt. Die formale Zusammenfassung in einem Bescheid führt nicht dazu, dass es sich nur noch um einen Steuerpflichtigen handelt. Konsequenterweise erfasst demnach auch die Finanzverwaltung selbst in den Bescheiden die Einkünfte für jeden Steuerpflichtigen getrennt. Jeder der Ehegatten ist – ob zusammen veranlagt oder nicht – nur für den von ihm erklärten Teil steuerlich wie steuerstrafrechtlich verantwortlich. Soweit also ein Ehegatte unrichtige Erklärungen abgibt und der andere hiervon nichts weiß, scheidet eine Bestrafung des anderen Ehegatten von vornherein aus. Soweit allerdings der bloß mitunterzeichnende Ehegatte Kenntnis von den unrichtigen Angaben des anderen Ehegatten hat, stellt sich die Frage – zumindest nach den Auffassungen von Reichle und Rolletschke –, ob sich hieran ein strafrechtlicher Vorwurf anknüpfen lässt.

Beispiel 1:

Der Ehemann verschweigt die Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG, aus Konten und Depots, die er auf eigenen Namen in Luxemburg unterhält. Die Ehefrau weiß von diesen Konten und Erträgen nichts. Der Ehemann bezieht darüber hinaus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Beide Ehegatten

¹ Reichle, Wistra 1998, 91

² Rolletschke, DStZ 1999, 216 und derselbe DStZ 2000, 677

haben zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem Haus, das beiden zu gleichen Teilen gehört.

Lösungsvorschlag:

Jeder Steuerpflichtige ist für die Richtigkeit seiner eigenen Erklärung selbst verantwortlich. Die Ehefrau hat ihre Einkünfte zu erklären. Da weder der Gewerbebetrieb des Ehemannes noch die Konten in Luxemburg ihr gehören und ihr die Einkünfte somit nicht zuzurechnen sind, hat sie insoweit keine Erklärungspflichten. Eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO i. V. m. § 15 oder § 20 EStG scheidet daher bei der Ehefrau aus. Allein hinsichtlich des gemeinsamen Hauses hat sie ebenso wie ihr Ehemann jeweils die hälftigen Einkünfte nach § 21 EStG zu erklären. Erklärt sie diese wahrheitsgemäß, begeht sie keine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Verbindung mit § 21 EStG.

Bei den in der gemeinsamen Steuererklärung der Ehegatten fehlenden Einkünfte aus § 20 EStG, handelt es sich nicht um ihre Einkünfte. Durch die Mitunterzeichnung der Erklärung versichert sie weder die Richtigkeit fremder Einkünfte noch ist sie dafür im Rahmen einer Art Garantiehafung verantwortlich. Eine solche Garantiehafung würde auch Art. 6 Abs. 1 GG widersprechen, wonach die Ehegatten nach dem Willen des Gesetzgebers dem besonderen Schutz und der Förderung der staatlichen Gemeinschaft unterliegen. Der Widerspruch würde sich daraus ergeben, dass die Ehegatten zwar einerseits den Splittingvorteil haben, andererseits aber dadurch benachteiligt würden, dass sie strafrechtlich eine Art Garantienstellung bezüglich der Richtigkeit der Erklärung des anderen Ehegatten einnehmen müssten und zwar dergestalt, dass sie im Rahmen ihrer Erklärungspflichten versichern würden, auch die Erklärung des Ehegatten sei zutreffend. Eine derartige „Sippenhaft“ ist weder in der AO noch im StGB vorgesehen.

Auch die Versicherung im Mantelbogen bei Abgabe der Steuererklärung lautet, sinngemäß zutreffend, wörtlich wie folgt:

„Ich versichere, dass ich die Angaben dieser Steuererklärung wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe. Mir ist bekannt, dass Angaben über Kindschftsverhältnisse und Pauschbeträge für Behinderte erforderlichenfalls der Gemeinde mitgeteilt werden, die für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten zuständig ist.“

Eine Versicherung, dass die Angaben des Ehegatten zutreffend sind, ist darin nicht enthalten. Sie wäre auch systemwidrig, da jeder Steuerpflichtige nur seine Einkünfte erklärt und eine solche Versicherung mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht vereinbar.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, allerdings hat die Ehefrau von einem Konto des Ehemannes in Deutschland, für das sie eine Kontovollmacht hat, in 1994 einmal 5.000,00 DM – (angeblich) in seinem Auftrag - nach Lu-

³ Burkhard, DStZ 1998, 829.

xemburg überwiesen. Details kennt sie nicht. Über die vorhandenen Kapitalbeträge, Depotwerte oder Erträge haben die Eheleute nicht miteinander gesprochen. Ob die Ehefrau tatsächlich nachvollzogen hat, dass erhebliche Beträge in Luxemburg bei einer Bank liegen und die Erträge nicht versteuert werden, bleibt unklar.

Lösungsvorschlag:

Das Finanzamt wird die Kenntnis der Ehefrau bezüglich der Steuerhinterziehung behaupten, weil sie in 1994 einmal einen relativ geringfügigen Betrag nach Luxemburg transferiert hat. Die Finanzverwaltung wird damit argumentieren, dass ihr aufgrund dieser Tatsache die Existenz des Kontos bekannt war. Daß sie dies tatsächlich realisierten, wird von ihr bestritten. Das Finanzamt glaubt ihr nicht und argumentiert weiter, sie hätte bei jeder Steuererklärung prüfen müssen, ob Erträge aus Luxemburg in ihrer gemeinsamen Steuererklärung angegeben wurden und hätte notfalls ihren Mann hierzu befragen müssen. Daraus, dass sie auf die entsprechende Erklärung der Erträge aus Luxemburg nicht bestanden bzw. nicht rückgefragt habe, ergebe sich zumindest bedingter Vorsatz. Dieser setze nämlich lediglich voraus, dass der Erfolgseintritt der Steuerhinterziehung erkannt und billigend in Kauf genommen werde, ohne dass er notwendiges Ziel sein müsse.

Dieser bei der Finanzverwaltung häufig anzutreffende Diskussionsansatz verkennt, dass die Ehefrau nicht Eigentümerin des Geldes ist und demnach die Erträge nicht ihr, sondern einem anderen Steuerpflichtigen, nämlich allein ihrem Ehemann, zuzurechnen sind. Dieser ist für seine eigene Steuererklärung verantwortlich. Ob die Ehefrau tatsächlich Kenntnis davon hatte, daß ihr Ehemann die Überweisung auf sein Konto realisierte, dieser möglicherweise dann dort einen die Mindestanlage überschreitenden Betrag ansammelte und wirklich entsprechende Erträge hatte, kann dahinstehen. Da das Konto in Luxemburg auf den Namen des Ehemannes lautet und es sich um sein Geld handelt, sind die Erträge ihm zuzurechnen. Sie hat das Geld auch von dem Konto ihres Ehemannes überwiesen, was belegt, daß es sich um sein Geld und nicht etwa um gemeinsames oder ihr allein gehörendes Geld handelt. Sie hat auf Grund der ihr eingeräumten Vollmacht über das Konto ihres Ehemannes in Deutschland dessen Geld auf dessen Konto in Luxemburg transferiert. Eigene Erträge sind ihr hieraus nicht zugeflossen.

Ein steuerstrafrechtlicher Anfangsverdacht lässt sich hieraus gegen die Ehefrau nicht ableiten. Denn sie ist für die Erklärung des Ehemannes steuerlich und steuerstrafrechtlich nicht verantwortlich.

Beispiel 3:

Fall wie in Beispiel 2, allerdings überweist die Ehefrau eigenes Geld nach Luxemburg.

Lösungsvorschlag:

Hier stellt sich die Frage, ob die Ehefrau Eigentümerin des Geldes bleiben wollte und damit in Luxemburg ein Mischkonto entsteht bestehend aus Geldern ihres Ehemannes und eigenem Geld, oder aber

ob sie dieses Geld ihrem Ehemann im Rahmen einer sog. Handschenkung durch Überweisung schenken wollte bzw. ob es sich insoweit um eine unbenannte Zuwendung im Rahmen des Ehegattenverhältnisses handelte⁴.

Nur für den Fall, dass es sich auch weiterhin um eigenes Geld der Ehefrau handeln und damit das Konto in Luxemburg ein Mischkonto werden sollte, das beiden Ehegatten gehörte, beginnt die strafrechtliche Prüfung. Denn nur in diesem Fall ist die Frage zu stellen, ob der der Ehefrau zuzurechnende Teil der Einkünfte richtig von ihr erklärt wurde. Für die Altjahre wäre daher bei der Vermögenssteuer letztmals auf den 01.01.1996 zu prüfen, ob der ihr in Luxemburg zuzurechnende Teil zutreffend erklärt wurde bzw. ob sie unter Zugrundelegung der ihr aus Luxemburg zuzurechnenden Erträge die ihr zustehenden Freibeträge überschritten hat bzw. inwieweit ihre Erklärungen zutreffend waren.

Handelt es sich um eine Handschenkung oder um eine unbenannte Zuwendung, so gehört ihr das Geld nicht mehr, sondern ihrem Ehemann. Dadurch bedingt sind ihr keinerlei Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG zuzurechnen. Es verbleibt allein bei der Frage, ob sie ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG zutreffend und vollständig erklärt hat. Soweit der Zuwendungsbetrag den schenkungsteuerlich maßgeblichen Freibetrag von 600.000,00 DM, § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, überschreitet, hätte sie eine Schenkungsteuererklärung abgeben müssen bzw. muß dies gegebenenfalls in Form einer Selbstanzeige nachgeholt werden.

Beispiel 4:

Wie Fall 1, jedoch weiß die Ehefrau, dass der Ehemann die Salden und Erträge aus Luxemburg nicht versteuern will. Er hat ihr mitgeteilt, dass er sowieso genug Steuern zahle und eine Versteuerung dieser Gelder nicht einsehe. Dieses Geld solle seine spätere Rente bzw. die gemeinsame Altersvorsorge aufbessern. Sie nimmt dies kommentarlos zur Kenntnis und unterschreibt (auf sein Geheiß hin) die im Übrigen zutreffende Steuererklärung.

Auch hier erklärt die Ehefrau die auf sie entfallenden Einkünfte zutreffend.

Fraglich ist daher allein, ob ihre Kenntnis von der Straftat des Ehemannes sie verpflichtet, die Steuererklärung nicht mit zu unterschreiben oder sogar eine entsprechende Meldung an das Finanzamt zu machen.

Eine Steuerhinterziehung begeht u.a., wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die Steuererklärungen der Ehefrau und ihres Mannes enthalten – trotz der in ihr enthaltenen Versicherungen, die Angaben vollständig und wahrheitsgemäß gemacht zu haben – keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG, aus Luxemburg und sind damit unvollständig⁵. Die Unvollständigkeit der Erklärung betrifft allerdings allein die Einkünfte des Ehemannes. Die Einkünfte der Ehefrau aus § 21 EStG sind vollständig und zutreffend erklärt worden. Andere Einkünfte hat die Ehefrau nicht.

⁴ BGHZ 87, 145; 116, 178

⁵ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 RN 129

Die Ehefrau hat sich durch die Mitunterzeichnung der Steuererklärung nicht einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar gemacht. Eine Beihilfe oder gar Mittäterschaft eines Ehegatten zur Steuerhinterziehung des anderen Ehegatten liegt nicht bereits dann vor, wenn ein Ehegatte die gemeinsame Steuererklärung mit unterzeichnet, obwohl er weiß, dass der andere Ehegatte unrichtige Angaben zu seinen Einkünften gemacht hat⁶. Grund dafür ist, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung der Eheleute durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b EStG nicht aufgehoben wird⁷. Die Einkünfte jedes Ehegatten sind zunächst getrennt zu ermitteln, was sich aus dem Wortlaut des § 26b EStG („sodann“) ergibt. In diesem Bereich stehen sich die Eheleute wie Fremde gegenüber, jeder erklärt für sich seine Einkünfte, nur formal zusammengefaßt in einer Erklärung⁸. Als ein Steuerpflichtiger sind zusammen zu veranlagende Eheleute lediglich außerhalb der Einkünfteermittlung zu behandeln, wie z. B. beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen⁹. Verfahrensrechtlich ist jedoch bedeutsam, daß die Ehegatten auch durch die Zusammenveranlagung zwei Steuerrechtssubjekte bleiben, mögen sie auch für die Steuerberechnung als Altsteuerpflichtige angesehen werden¹⁰. Dies hat zur Folge, daß die Finanzverwaltung gegen die Ehegatten jeweils einen gesonderten Steuerbescheid erlassen kann¹¹. Die Verwaltung kann aber auch – und dies entspricht der Verwaltungspraxis – einen zusammengefaßten Bescheid gegen beide Eheleute erlassen, da diese Gesamtschuldner sind, §§ 44, 155 Abs. 3 AO. Insoweit hat das Finanzamt ein Ermessen nach § 5 AO, ob es Einzelbescheide oder einen zusammengefaßten Steuerbescheid erlassen will¹². Der BFH nimmt zudem in ständiger Rechtsprechung an, daß im Falle der Zusammenveranlagung und des Erlasses eines zusammengefaßten Steuerbescheides darin zwei selbständige Verfahrensakte vorlägen, die jeweils ihr eigenes verfahrensrechtliches Schicksal haben können¹³. Dementsprechend stellt der gegen die Ehegatten ergehende Einkommensteuerbescheid lediglich eine äußere Zusammenfassung der rechtlich selbständigen, gegen jeden der Ehegatten ergehenden Einkommensteuerbescheide dar.¹⁴ Bedingt dadurch kann jeder der Ehegatten die ESt-

⁶ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, RN 249; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, RN 25; Tipke/Kruse, § 150 AO, RN 20, Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, RN 130, 137g; Reinisch, DStR 1965, 589; Bus, StuW 1989, 267; Burkhard DStZ 1998, 829

⁷ BVerfG, Beschluss vom 04.10.1988, - I BvR 843/88 -, HFR 1990, 43; BFH, Urteil vom 26.07.1983, - VIII R 160/80 -, BFHE 139, 69 = BStBl. 1983 II, 674; FG Köln, Urteil vom 06.10.1999, -XI K 5118/92 - ; EFG 2000, 201 (Revision eingelegt, Az. d. BFH VIII R 9/2000); Burkhard, DStZ 1998, 829.

⁸ FG Köln, Ur. v. 06.10.1999 – XI K 5118/92 – BFG 2000, 201 (Revision eingelegt, Az. d. BFH: VII R 9/2000); Burkhard, DStZ 1998, 829

⁹ Beschluss des Großen Senats des BFH v. 23.08.1999, Gr I/97, BFHE 189, 151 = BStBl. 1999 II, 778; Dürr in Frotscher, EStG-Kommentar, § 26b, RN 18

¹⁰ Toermöhlen, Korn, ESt-Kommentar, § 26 b EStG RN 9.

¹¹ BFH, Ur. v. 24.11.1988, - IV R 232/85; BFH/NV 1988, 782; Güroff, Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 155 AO RN 31; Toermöhlen, Korn, EStG-Kommentar, § 26 b EStG RN 9.

¹² Güroff, Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 155 AO RN 31; Toermöhlen, Korn, EStG-Kommentar, § 26 b EStG RN 9.

¹³ BFH, Ur. v. 12.05.1992, - VII R 33/88 -, BFH/NV 1992, 793; BFH, Ur. v. 24.04.1986, - IV R 82/84 -, BStBl. 1986 II, 545; Heuermann, Blümich, EStG-Kommentar, § 26 b EStG RN 37; Toermöhlen, Korn, EStG-Kommentar, § 26 b EStG RN 10; Stefan, Littmann/Bitz/Hellwig, EStG-Kommentar, § 26 b EStG RN 44; a. A. Flies, DStR 1998, 1077.

¹⁴ BFH, Ur. v. 30.10.1986, III R 153/86; Dürr in Frotscher, EStG-Kommentar, § 26b, RN 21

Festsetzung selbständig, d.h. auch ohne Mitwirkung des anderen Ehegatten, anfechten¹⁵, während die andere bestandskräftig werden kann.

Die Zusammenveranlagung führt also nicht dazu, dass es sich bei den Eheleuten um einen Steuerpflichtigen handelt, sondern die Zusammenveranlagung stellt lediglich eine Technik der Einkunftsermittlung dar¹⁶. Jeder Ehegatte ist deshalb allein für die ihn betreffenden Einkünfte verantwortlich. Eine Mitverantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben des anderen Ehegatten kann deshalb in der reinen Mitunterzeichnung der Steuererklärung, selbst bei Kenntnis von der Unrichtigkeit der Angaben des anderen Ehegatten, nicht gesehen werden¹⁷.

Um Mittäterin zu sein, hätte die Ehefrau zumindest einen nicht völlig untergeordneten Tatbeitrag zu der Steuerhinterziehung ihres Ehemannes erbringen müssen. Die bloße Kenntnis von der Steuerhinterziehung reicht insoweit nicht aus. Allein die Unterschrift stellt keinen solchen Tatbeitrag dar, da die Ehefrau damit lediglich die Erklärung ihrer eigenen Einkünfte bestätigt und der Zusammenveranlagung zustimmt.

Ebenso liegt keine Beihilfe vor, da Beihilfe im Sinne von § 27 StGB nur derjenige leistet, der vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener Tat Hilfe leistet, d.h. diese irgendwie fördert, erleichtert oder unterstützt, und zwar entweder durch Rat oder Tat.¹⁸ Einen solchen Gehilfenbeitrag hat die Ehefrau hier nicht erbracht, da sie das Vorhaben ihres Mannes lediglich kommentarlos zur Kenntnis genommen hat, ohne dies in einer irgendwie gearteten Weise, sei es physisch oder psychisch, zu unterstützen.

Auch hat die Ehefrau keine steuerlichen Korrekturpflichten nach § 153 AO. Denn nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 besteht die Korrekturpflicht nur für den Steuerpflichtigen aus seinem Steuerschuldverhältnis, § 33 AO. Anknüpfungspunkt dieser Pflicht ist die Verletzung eigener Steuerklärungspflichten durch die Abgabe einer fehlerhaften Steuererklärung¹⁹. Korrekturpflichtig ist demgemäß nur derjenige, der nach § 149 AO zur wahrheitsgemäßen Abgabe dieser Steuererklärung verpflichtet war, also nur der Steuerklärungspflichtige selbst²⁰. Die Korrekturpflicht ist notwendiger Bestandteil der Steuerklärungspflicht. Fehlt diese Pflicht, so entsteht denknotwendigerweise auch keine Korrekturpflicht. Da die Ehefrau keine Erklärungspflichten bezüglich der Einkünfte ihres Ehemannes hat, hat sie folglich auch insoweit hinsichtlich seiner falschen Erklärung keine Korrekturverpflichtungen. Es kann daher auch bei ihr keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen einer notwendigen Korrektur vorliegen.

¹⁵ BFH, Urt. v. 12.08.1977, - VI R 61/75 – BFHE 123, 172 = BStBl. 1977 II, 870; BFH, Beschluss v. 20.05.1992, - III B 110/91 – BFHE 168, 215 = BStBl. 1992 II, 916

¹⁶ FG Köln, Urt. v. 06.10.1999, -XI K 5118/92 – EFG 2000, 201 (Revision eingelegt, Az. d. BFH: VII R 9/2000)

¹⁷ FG Köln, Urt. v. 06.10.1999, -XI K 5118/92 – EFG 2000, 201 (Revision eingelegt, Az. d. BFH: VII R 9/2000)

¹⁸ Tröndle a.a.O. § 27 RN 2; BGH NStZ 97, 272

¹⁹ Dumke, Schwarz, AO-Kommentar, § 153 AO RN 2 c.

Beispiel 5:

Wie Fall 4, allerdings hatte die Ehefrau seinerzeit dem Ehemann vorgeschlagen, sein Geld nach Luxemburg zu verbringen und die Salden und Erträge künftig nicht in den Steuererklärungen anzugeben.

Lösungsvorschlag:

Der Ehemann macht sich einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 20 EStG strafbar. Darin liegt die Haupttat. Die Ehefrau begeht selbst keine Steuerhinterziehung, da ihr die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG nicht zuzurechnen sind. Die ihr zuzurechnenden Einkünfte aus § 21 EStG erklärt sie zutreffend.

Sie ist auch nicht Mittäterin nach § 25 Abs. 2 StGB der durch ihren Ehemann begangenen Steuerhinterziehung, da sie zu dieser keinerlei Tatbeitrag erbracht hat.

In Betracht kommt jedoch eine Anstiftung zur Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 20 EStG i.V.m. § 26 StGB. Nach § 26 StGB wird als Anstifter gleich einem Täter bestraft, wer vorsätzlich einen anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat bestimmt hat. Vorsätzliche rechtswidrige Haupttat ist hier die durch den Ehemann begangene Steuerhinterziehung. „Bestimmen“ im Sinne von § 26 StGB bedeutet das Hervorrufen des Tatentschlusses durch irgendeine dafür ursächliche Anstiftungshandlung²¹. Einer Anstiftung in diesem Sinne ist auch möglich, falls der Täter nur ganz allgemein zu derartigen Taten bereit ist²² oder sich schon mit dem Gedanken an die Tat trägt, aber noch unschlüssig ist oder Hemmungen hat, eine begonnene fortgesetzte Tat weiterzuführen²³. Die bloße Mitursächlichkeit des Bestimmens genügt²⁴. Der Täter darf jedoch zu der konkreten Tat noch nicht fest entschlossen sein, denn der bereits gefasste endgültige Vorsatz des Täters macht ein Hervorrufen des Tatentschlusses unmöglich (sog. *alias* oder *omni modo facturus*).²⁵ In einem solchen Fall ist nicht Anstiftung, sondern lediglich ein strafloser Anstiftungsversuch gegeben. Strafflos deshalb, da der Anstiftungsversuch nach § 30 Abs. 1 StGB nur strafbar ist, wenn es sich bei der angestrebten Haupttat um ein Verbrechen und nicht wie bei der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO i. V. m. 12 StGB um ein Vergehen handelt.

Im Beispielsfall war der Ehemann noch nicht endgültig zur Tat entschlossen, sondern wurde durch seine Ehefrau zu der Tat im Sinne von § 26 StGB bestimmt, da sie seinen Tatentschluss durch ihren Vorschlag erst hervorgerufen hat. Die Ehefrau handelte auch mit dem zur Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes von § 26 StGB erforderlichen sog. doppelten Anstiftersvorsatz, da sie sowohl die

²⁰ Dumke, Schwarz, AO-Kommentar, § 153 AO RN 2 c; App, BB 1987, 1444.

²¹ BGHSt 9, 379, OLG Köln MDR 1962, 591; Tröndle in Tröndle/Fischer, StGB – Kommentar, 49. Aufl., § 26, RN 3

²² RGSt 37, 172; MDR/D 57, 395; BGH, Urteil vom 03.10.1979, - II STR 431/79 -, nicht veröffentlicht; Tröndle in Tröndle/Fischer, a. a. O., § 26 RN 3

²³ MDR/D 70, 730; Tröndle, a. a. O., § 26, RN 3

²⁴ NSStZ 1994, 30; Weszlau ZStW 104, 119, Geppert Jura 1997, 303, Tröndle, a. a. O., § 26, RN 3

vorsätzliche rechtswidrige Tat als auch ihre diesbezügliche Anstifterhandlung wollte. Demnach ist sie wegen Anstiftung zur Steuerhinterziehung zu bestrafen, § 370 AO i. V. m. § 20 EStG, § 26 StGB.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob diese Strafbarkeit der Anstiftung zeitlich begrenzt ist oder ob ihr alle dann folgenden falschen Erklärungen ihres Ehemannes auf Grund ihrer ursprünglichen Anstiftungshandlung zuzurechnen sind. Letzteres würde bedeuten, dass in dem Fall, in dem der Ehemann aufgrund Empfehlung seiner Ehefrau im Jahre 1993 Geld nach Luxemburg verbringt und die dortigen Salden sowie Erträge verschweigt, eine Anstiftung zur Steuerhinterziehung nicht nur für das Jahr 1993, die mit Abgabe der falschen Erklärung im Jahr 1994 versucht und mit Erhalt des falschen Bescheides z. B. in 1994 beendet ist, zu bejahen wäre, sondern auch für die Tathandlungen hinsichtlich der falschen Steuererklärung für die Jahre 1994 ff. - auch bspw. für das Jahr 2002 oder 2011. Auf diesem Wege würde indirekt über das Modell der Anstiftung der abgeschaffte Fortsetzungszusammenhang wieder auferweckt. Es stellt sich also die Frage, ob und wie die Ehefrau den Tatbestand der Anstiftung zum Erlöschen bringen kann bzw. ob dies überhaupt nötig ist. Hier müssen die gleichen Grundsätze, die für die Beihilfe bei Förderung mehrerer Haupttaten durch dieselbe Hilfeleistung Geltung haben, herangezogen werden. Danach liegt nur eine Beihilfe vor, wenn eine einzige Unterstützungshandlung der Förderung mehrerer Haupttaten dient²⁶. Dies ist bspw. der Fall, wenn der Gehilfe Beihilfe zu einem anonymen Kapitaltransfer im Jahre 1993 leistet und der Haupttäter in 1994, aber auch in den Folgejahren die Kapitalerträge in den Steuererklärungen für 1993 ff. nicht angibt. Grund, dies als eine Beihilfe zu beurteilen, ist, dass der Gehilfe tatsächlich nur eine einzige Handlung begeht und damit nur eine Tat verwirklicht²⁷.

Damit verjährt die Beihilfehandlung des Gehilfen zu einer fremden Steuerhinterziehung ebenso wie die Anstiftung zu einer fremden Steuerhinterziehung nach Ablauf von fünf Jahren, § 370 Abs. 1 AO i. V. m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB. Die Teilnahmehandlungen sind also für das Jahr 1993 – unterstellt, daß der erste falsche Einkommensteuerbescheid z. B. am 15.11.1994 dem Steuerpflichtigen zuging, mit Ablauf des 15.11.1999 verjährt, § 78 a, § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB.

Beispiel 6:

Wie Fall 1, jedoch berichtet der Ehemann seiner Ehefrau, dass er Geld nach Luxemburg verbringen will, um es nicht zu versteuern und fragt diese, ob sie wisse, „wie man das macht“. Sie erklärt ihm, dass er ggf. das Geld vom Girokonto überweisen könne, vielleicht stelle die Bank CpD-Konten zur Verfügung oder aber er könne das Geld vom Konto abheben und bar nach Luxemburg verbringen. Hinsichtlich des Depots klärt sie ihn darüber auf, dass eine Übertragung durch eine Überweisung zwar möglich sei, dieser Weg jedoch später nachvollzogen werden könne. Auch eine Auslieferung effektiver Stücke sei problematisch, da dies zum einen relativ hohe Kosten verursache und zum anderen die Versendung von Wertpapieren von der Bank versichert werden würde, was eine Auflistung der einzelnen Wertpapierkennungen und Stückenummern für die Versicherung und die Abbuchung des

²⁵ Wistra 1988, 108; Otto JuS 1982, 561; Puppe GA 1984, 116; Tröndle, a. a. O., § 26, RN 3

²⁶ BGH NSStZ 2000, 83; BGH Urt. vom 01.08.2000 – 5 StR 624/99 in wistra 9/2000, S. 340 m. w. N.

²⁷ BGH wistra 9/2000, S. 340 f.

Versicherungsbeitrages von seinem Konto mit sich bringe, so dass auch später noch nachvollziehbar sei, wer welche Wertpapiere wohin versendet hat. Nach Abwägung aller Aspekte kommt sie zu dem Ergebnis, dass es das Beste sei, die Wertpapiere zu verkaufen, das Geld abzuheben und dann bar nach Luxemburg zu verbringen. Dies geschieht im Wesentlichen auch so. Die Tat fällt im Jahre 1996 auf, da 15.000,00 DM Erträge aus Luxemburg nach Deutschland 1995 überwiesen wurden.

Die Ehefrau leistet hier zu der von ihrem Ehemann verwirklichten Steuerhinterziehung Beihilfe in Form von psychischer Beihilfe. Beihilfe i. S. v. § 27 StGB leistet jeder, der vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener Tat Hilfe geleistet. Hilfeleisten bedeutet die Förderung der Tat, wobei nach der Rechtsprechung des BGH jedwede Art von Hilfeleistung ausreicht, die die Tat irgendwie fördert, erleichtert oder unterstützt²⁸. Welcher Mittel sich der Gehilfe bedient, spielt keine Rolle. Beihilfe kann sowohl durch Rat (psychische Beihilfe) als auch durch Tat (physische Beihilfe) geleistet werden²⁹. Die Ehefrau erläuterte ihrem Ehemann, wie dieser am besten vorgehen soll, um die künftigen Salden und Erträge in Luxemburg zu verschweigen. Durch diesen Rat hat sie die Steuerhinterziehung ihres Mannes gefördert.

Hätte sie ihren Ehemann nur allgemein dahingehend belehrt, wie dies zu bewerkstelligen ist, ihm aber gleichzeitig geraten, das Vorhaben nicht zu verwirklichen, sondern steuerehrlich zu bleiben, würde es an dem sog. doppelten Gehilfenvorsatz fehlen, nämlich an dem Vorsatz zur Tatbestandsverwirklichung des Haupttäters als auch an dem Vorsatz, hierzu eigene Hilfe zu leisten. Nur wenn die Ehefrau die Haupttat ihres Ehemannes, nämlich die Steuerhinterziehung, will und hierzu auch eine Rathilfe leisten will, ist die Beihilfe gegeben, § 370 AO i. V. m. § 20 EStG i. V. m. § 27 StGB. Allein das Erklären eines Weges, wie Geld oder Wertpapiere nach Luxemburg oder in andere Länder transferiert werden können, ist strafrechtlich noch nicht relevant. Dafür, dass die Ehefrau den sog. doppelten Gehilfenvorsatz hat, sind die Strafverfolgungsbehörden beweisbelastet. Gelingt dieser Beweis nicht, ist das Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO gegen die Ehefrau einzustellen. Die Bußgeld und Strafsachenstelle kann sich als Strafverfolgungsbehörde nicht darauf zurückziehen, es der Ehefrau zu überlassen, ob sie nachweisen kann, dass sie ihrem Ehemann von einer Steuerunehrlichkeit abriet. Insbesondere gibt es auch keine kriminalistische Erfahrung oder Lebenserfahrung dahingehend, dass derjenige, der einen Weg abstrakt beschreibt, tatsächlich auch möchte, dass der andere diesen Weg beschreitet. Es hängt hier vielmehr vom Einzelfall ab. Sofern aber der Ehemann von seinem Schweigerecht Gebrauch macht oder aber im Falle einer Mitwirkung seine Ehefrau jedenfalls nicht belastet, kann die Ehefrau aufgrund einer schweigenden Verteidigung die Einstellung des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO erlangen. Denn in diesem Fall wird es der Strafverfolgungsbehörde unmöglich sein, den erforderlichen doppelten Gehilfenvorsatz nachzuweisen.

²⁸ Tröndle, a.a.O., § 27, RN 2; RG 13, 265; BGH NStZ 97, 272; BGH wistra 88, 261

²⁹ Tröndle, a.a.O., § 27, RN 7

Soweit hier die beratenden Berufe, insbesondere Steuerberater, Rechtsanwälte, aber auch Bankmitarbeiter³⁰ über die Möglichkeit des Transfers von Geldern und Depots berichten, sind dies Aufklärungen im Rahmen der Beratungsaufgaben bzw. auf Grund der entsprechenden Geschäftsbesorgungsverträge, § 675 BGB. Mit der Erklärung, welche Möglichkeiten bestehen, ist per se noch nicht eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung gegeben.

Insbesondere in den Bankenfällen ist alleine durch die Beratung eines Anlageberaters, ob und wie Geld nach Luxemburg oder in andere Staaten zu verbringen ist, die Beihilfe nach § 27 StGB noch nicht bewiesen. Entscheidend ist nämlich immer, ob der doppelte Gehilfenvorsatz vorliegt, d.h. ob ein Wissen und Wollen der Vollendung der fremden rechtswidrigen Haupttat (Steuerhinterziehung des Bankkunden) und des eigenen Gehilfenbeitrages (Fördern der fremden rechtswidrigen Tat) vorliegt. In Beratungsgesprächen, in denen der Bankmitarbeiter den Bankkunden zwar über die technischen Möglichkeiten, Gegebenheiten und Voraussetzungen z. B. einer Kontoeröffnung in Luxemburg oder eines Kapitaltransfers nach Luxemburg berät, ihn jedoch zugleich darauf hinweist, dass diese Erträge im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland steuerpflichtig sind, fehlt es grundsätzlich an diesem doppelten Gehilfenvorsatz. Denn der Bankmitarbeiter bzw. Berater will nicht die Haupttat und nicht den Erfolg. Die Strafverfolgungsbehörde muß den doppelten Gehilfenvorsatz vielmehr im Einzelfall nachweisen.

Selbst wenn der Bankmitarbeiter lediglich erklärt, wie das Geld nach Luxemburg zu transferieren ist und sich jeder weiteren Wertung enthält, insbesondere auch nicht darauf hinweist, dass die dortigen Erträge hier in Deutschland einkommensteuerpflichtig sind, liegt noch keine strafbare Beihilfe nach § 27 StGB vor. Denn gemäß § 1 Rechtsberatungsgesetz ist ihm nämlich die Beratung in allen steuerlichen und rechtlichen Angelegenheiten nicht erlaubt. Gleiches gilt gemäß § 31 StBerG, der geschäftsmäßig Hilfeleistungen in Steuersachen den Steuerberatern vorbehält und den Bankmitarbeitern verwehrt. Dass sich der Bankmitarbeiter hierauf zurückzieht und über die steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Gegebenheiten nicht berät, kann ihm nicht zum Nachteil erwachsen. Vielmehr hat er sich auch in diesem Fall völlig korrekt verhalten und lediglich über die technischen oder sonstigen bankrechtlichen Voraussetzungen einer Übertragung von Geld bzw. Wertpapieren in ein anderes Land zu einer anderen Bank beraten. Ob der Bankmitarbeiter die Hintergründe ahnt, billigt oder gutheißt, spielt strafrechtlich keine Rolle, solange er den Tatentschluss nicht fördert, den Bankkunden in seinem Entschluss bekräftigt, ihm zu der Tat rät oder ihn etwa anstiftet in dem Sinne „Sie sollten Ihr Geld nach Luxemburg bringen, damit Sie es in Deutschland nicht erklären müssen“ oder ähnliches.³¹

Beispiel 7:

Wie Fall 1, jedoch erklärt die Ehefrau dem Ehemann, dass sie sein Handeln gut finde und wenn es ihr Geld wäre, genauso handeln würde.

³⁰ Löwe-Krahl, wistra 1995, 201, wenn der Bankangestellte oder Rechtsanwalt oder Steuerberater die Rathilfe erteilt in dem Bewusstsein, dadurch eine strafbare Handlung zu fördern und dies auch will, VRS 59, 186; vgl. aber auch OLG Stuttgart NJW 1987, 2883.

³¹ Burkhard, Vermögen und Steuern, Heft 4 1999, S. 30; PStR 2000, 197; LG Wuppertal, wistra 99, 473; a.A. BGH 5 StR 624/99, wistra 9/2000, 340 f..

Lösungsvorschlag:

Hier kommt Beihilfe in Form der sog. psychischen Beihilfe³² in Betracht. Für die psychische Beihilfe kann schon die bloße Anwesenheit bei der Tat genügen, und zwar dann, wenn hierdurch bewusst die Tat gefördert wird³³, wie z. B. die Anwesenheit bei einer BtM-Beschaffungsfahrt nach Holland, um den Anschein einer Vergnügungs- oder Ferienreise zu erwecken³⁴. Ein bloßes Mitunterschreiben der Einkommensteuererklärung auf dem Mantelbogen ist keine psychische Beihilfe in diesem Sinne, da damit nicht ein Anstrich von Normalität oder Ordnungsmäßigkeit gegeben werden soll. Die Mitunterzeichnung auf dem Mantelbogen erfolgt vielmehr, um die Richtigkeit der eigenen Erklärung zu versichern und die Zustimmung zur Zusammenveranlagung zu geben. Mehr Bedeutung ist der Unterschrift des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten nicht beizumessen.

Eine Strafbarkeit des Ehegatten kommt allerdings dann in Betracht, wenn er, wie vorliegend, seinen falsch erklärenden Ehegatten bei der Abgabe der Steuererklärung psychisch bestärkt. Ein solches Bestärken kann auch in aufmunternden Äußerungen liegen, wie etwa „das wird schon nicht auffallen“ oder „es wird schon gut gehen“. Derartige psychische Unterstützungshandlungen müssen jedoch vor oder spätestens bei der Unterschriftsleistung bzw. Abgabe der Erklärung vorgenommen werden. Eine spätere psychologische Unterstützung, nachdem die Erklärung abgegeben ist, wie etwa „ich hätte das damals auch so gemacht“, reicht nicht aus³⁵. Bei einem solchen Verhalten kommt allerdings Beihilfe zu dem pflichtwidrigen Unterlassen der Berichtigung, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 AO i. V. m. § 20 EStG i. V. m. § 27 StGB in Betracht, welches für den Haupttäter lediglich straflose Nachtat ist.

Zusammenfassung:

Allein aus der Mitunterzeichnung des Ehegatten im Rahmen der Zusammenveranlagung kann bei einer falschen Steuererklärung des anderen Ehegatten, entgegen der Auffassung von Reichle und Rolletschke,³⁶ nicht zwingend auf eine Mittäterschaft oder Teilnahme an dieser Steuerhinterziehung geschlossen werden. Das FG Köln hat die steuerstrafrechtlichen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Täterschaft oder Teilnahme des bloß mit unterzeichnenden Ehegatten zutreffend geprüft³⁷ und ebenfalls in der bloßen Mitunterzeichnung der gemeinsamen Einkommensteuererklärung keine Mittäterschaft oder Teilnahme an der Tat des anderen Ehegatten gesehen. Das FG Köln hatte im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme des § 71 AO die Frage der Steuerhinterziehung der in Anspruch genommenen Ehefrau zu prüfen. Voraussetzung nach § 71 AO wäre gewesen, dass diese selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat oder Teilnehmerin an einer fremden rechtswidrigen

³² Meyer-Arndt, wistra 1989, 281, Stoffers Jura 1993, 11; Otto, Lenckner - Festschrift S. 198; Tröndle in Tröndle/Fischer, § 27, RN 7.

³³ NStZ-RR 1996, 290, NStZ 1998, 517, Tröndle in Tröndle/Fischer, § 27 RN 7.

³⁴ BGH, Urt. v. 24.04.1997, - IV StR 151/97, nicht veröffentlicht.

³⁵ Tröndle a.a.O., § 27, RN 3

³⁶ Reichle a.a.O.; Rolletschke a.a.O.

Steuerhinterziehung war. Dies wäre im vom FG Köln entschiedenen Fall nur dadurch zu konstruieren gewesen, dass sie trotz ihrer eigenen richtigen Steuererklärung für die falsche Steuererklärung ihres Ehemannes allein auf Grund der bloßen Mitunterzeichnung strafrechtlich hätte haften müssen. Das FG Köln hat dies zutreffend abgelehnt und festgestellt, dass allein der Umstand, dass ein Ehegatte, der die gemeinsame Steuererklärung mit unterzeichnet, obwohl er weiß, dass der andere unrichtige Angaben zu seinen Einkünften macht, dies noch keine eigene Steuerhinterziehung des mit unterzeichnenden Ehegatten begründet³⁸ und auch keine Beihilfe darstellt.

Allein aus der bloßen Mitunterzeichnung des Mantelbogens durch beide Ehegatten kann also keineswegs geschlossen werden, daß beide Ehegatten überhaupt erklärungspflichtig waren bzw. beide Ehegatten einen Hinterziehungsvorsatz hatten. Hier ist im Einzelfall eine genaue juristische Subsumtion erforderlich. Das häufig bei den Bußgeld- und Strafsachenstellen anzutreffende Phänomen, daß gegen beide Ehegatten ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird, weil beide den Mantelbogen unterschrieben haben, ist strafrechtlich falsch. Nur wenn sich im Einzelfall konkrete Indizien abzeichnen, die über das bloße Mitunterschreiben der Steuererklärung hinausgehen, indem z. B. Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß das Geld beiden Ehegatten gehörte, kann ein Anfangsverdacht hinsichtlich einer möglichen Steuerhinterziehung bezüglich beider Ehegatten vorliegen. Ansonsten muß stets im Einzelfall geprüft werden, wer Eigentümer des Geldes ist und wer von beiden Ehegatten seine Erklärungspflichten nicht wahrheitsgemäß erfüllt hat. In diesen Fällen liegt nur ein Anfangsverdacht gegen diesen Ehegatten vor, während gegen den anderen bloß mitunterschreibenden Ehegatten ein Ermittlungsverfahren nicht einzuleiten ist.

³⁷ FG Köln, Urteil vom 06.10.1999 – XI K 5118/92 – EFG 2000, 201 (Revision eingelegt, Az. des BFH – VII R 9/2000 -).

³⁸ FG Köln, Urteil vom 06.10.1999, - XI K 5118/92-, EFG 2000, 201, 202 (Revision eingelegt, Az. d. BFH VII R 9/2000).