

Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht

Von RA Dr. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Schlangenbad bei Wiesbaden

- I. Einleitung
- II. Literatur
- III. Rechtsprechung
- IV. Stellungnahme
- V. Praktische Konsequenz

I. Einleitung

In jüngster Zeit ist die Diskussion über die Verantwortlichkeit von Ehegatten bei unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärungen im Rahmen der Zusammenveranlagung, § 26 EStG, in Gang gekommen¹.

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

Unbestritten ist der Fall, in dem der eine Ehegatte nichts von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des anderen Ehegatten weiß: Mangels Vorsatz scheidet eine Tatbestandsmäßigkeit im Sinn des § 370 AO aus. Der andere Ehegatte muß sich bei Aufdeckung der Tat alleine verantworten. Fraglich bleibt dann allenfalls nur, ob der mitunterschreibende Ehegatte die Unrichtigkeit der Erklärung hätte erkennen können. In Fällen der einfachen Fahrlässigkeit ist dies unproblematisch, denn die leicht fahrlässige Steuerhinterziehung ist nicht strafbar. Also bleibt nur noch die Frage zu klären, ob er leichtfertig im Sinn des § 378 AO die unrichtige Erklärung unterschrieb. Leichtfertigkeit liegt aber nur dann vor, wenn sich die Gefahr der Tatbestandsverwirklichung dem Handelnden hätte aufdrängen müssen², was in den typischen Fällen der Hausfrauenehen (der Mann verdient das Geld und kümmert sich um die wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten) jedenfalls nicht der Fall ist.

¹ Reichle, wistra 1998, 91; M.K. PStR 1998, 120.

² OLG Bremen, StV 1985, 282; Kohlmann, Kommentar zum Steuerstrafrecht, Loseblattsammlung, Stand: 7. Auflage, 25. ErgLi. November 1997; § 378 RN 61; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 4. Auflage, § 378 RN 31.

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Ehegatten, dessen eigene Einkünfte in der gemeinsamen Steuererklärung unrichtig oder unvollständig erklärt sind, ist ebenfalls unumstritten. Hier ändert sich durch die Zusammenveranlagung gegenüber der getrennten Veranlagung nichts: Für die eigene unrichtige Erklärung muß der Steuerpflichtige selbst steuerstrafrechtlich einstehen.

Interessant und in die Diskussion geraten ist aber eine andere Sachverhaltsgestaltung: Der Ehegatte unterschreibt die Erklärung mit, obwohl er weiß, daß der andere Ehegatte seine Einkünfte nicht vollständig erklärt hat. Die Einkünfte des mitunterschreibenden sind hingegen richtig erklärt. Diskutiert wird hier, ob ein Ehegatte sich bereits strafbar macht, wenn er weiß, daß er andere Ehegatte unrichtige Angaben zu seinen Einkünften macht³. Fraglich ist also, welchen Erklärungswert die Unterschrift hat: Soll die Unterschrift nur versichern, daß die eigenen Einkünfte richtig und vollständig erklärt sind oder daß alle (also auch die des anderen Ehegatten) zutreffend erklärt sind? Weiter drängt sich die Frage auf, ob durch die Zusammenveranlagung eine strafrechtliche Mithaftung für die Erklärung des anderen entsteht. Oder gibt es im Festsetzungsverfahren bei der Zusammenveranlagung nur noch einen Steuerpflichtigen und stellt sich die Frage, ob diese eine Steuererklärung mit steuerstrafrechtlichen Auswirkungen für beide Ehegatten richtig oder falsch ist? Es stellt sich dann möglicherweise auch die Frage, ob der mitunterschreibende Ehegatte wegen seiner Mitwisserschaft strafrechtlich Mittäter oder Gehilfe (ggf. in Form der psychischen Beihilfe⁴) ist. Muß -anders gefragt- der Ehegatte die Unterschrift verweigern, wenn die Erklärung des anderen Ehegatten unvollständig oder falsch ist, was Nachfragen und Argwohn⁵ des Finanzamts zur Folge hätte und letztlich ein Ausliefern des ande-

³ Reichle wistra 1998, 91

⁴ Psychische Beihilfe begeht, wer durch seine Ratschläge die Tat ermöglicht oder erleichtert - oder den Tatentschluß stärkt (RGSt 75, 112; BGH VRS 8 (1955), 199, 201; BGHSt 8, 390 f.; BGH VRS 23 (1962), 207, 209). Details sind hier umstritten. Eine sehr weitgehende Auffassung hält psychische Beihilfe für schon gegeben, wenn die Tat chancenreicher gemacht werde, gleichgültig, ob dieser Beitrag für Tatausführung ursächlich werde (sog. Risikoerhöhungslehre, vgl. Cramer in Schönke/Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage, § 27 RN 9; dazu auch Jescheck, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 3. Auflage, S. 564, 565 m.w.N.). Zur Einschränkung der Risikoerhöhungslehre stellt eine andere Auffassung auf die Lehre von der objektiven Zurechnung ab, vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 369 RN 78 und § 370 RN 248, jeweils m.w.N.

⁵ Wenn eine starke Differenz zwischen den Einkünften der Eheleute besteht und der falsch bzw. unvollständig erklärende Ehegatte die Steuererklärung unterschrieben dem Finanzamt einreicht, sich der andere Ehegatte jedoch weigert die Steuererklärung zu unterschreiben, würde das Finanzamt entweder von einem mißbräuchlichen Verhalten auf seiten des die Unterschrift verweigern den Ehe-

ren Ehegatten in ein Steuerstrafverfahren bedeuten könnte ? Der Ehegatte steht hier möglicherweise im Zwiespalt zwischen eigener strafrechtlicher Verantwortung und der Denunziation seines Ehegatten. Hilft Art. 6 Abs. 1 GG weiter oder liegt beim bloßen Mitunterschreiben ein Fall einer rechtfertigenden oder schuldausschließenden Pflichtenkollision vor ?

Die Beantwortung der Frage hat in der Praxis erhebliche Auswirkungen: Darf ein Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung gegen beide Ehegatten beantragt und erlassen werden ? Kann ein Anfangsverdacht gegen den lediglich mit unterzeichnenden Ehegatten überhaupt bestehen, wenn nur der andere Einkünfte hatte ?

II. Literatur

*Reichle*⁶ stellt darauf ab, ob der lediglich mitunterzeichnende Ehegatte Angaben macht. Mit der eigenhändigen Unterschrift im Steuererklärungsvordruck geht Reiche davon aus, daß beide Ehegatten damit versicherten, “die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen” gemacht zu haben. Daraus folgert er, daß mit der Unterzeichnung des Steuererklärungsformulars jeder der Ehegatten erklärt, daß alle Angaben, die gemacht wurden, auch von ihm mitgetragen werden⁷. Danach würde jeder Ehegatte sich die Erklärung des anderen zu eigen machen, quasi noch einmal für den anderen Ehegatten die Richtigkeit dessen Angaben bekräftigen und bestätigen wollen. Die Mitunterzeichnung des einen Ehegatten würde damit zu einer Art Garantieerklärung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des anderen Ehegatten.

Samson geht davon aus, daß bei ausdrücklicher Wahl der Zusammenveranlagung der mitunterzeichnende Ehegatte, der in Kenntnis der unrichtigen Angaben

gatten ausgehen (vgl. insoweit Brockmeyer in Klein, Kommentar zur AO, 6. Auflage, § 44 Anm. 4: Die grundlose Verweigerung der Zustimmung macht schadenersatzpflichtig) und dennoch den Splittingtarif anwenden, oder aber aus der Verweigerung der Zustimmung zur Zusammenveranlagung den Schluß ziehen, daß bei der Erklärung etwas nicht stimmt und der nicht unterschreibende Ehegatte aus Furcht vor Strafe nicht unterschreibt. Damit würde bei einer intakten Ehe -äußerlich für das Finanzamt indiziert durch das Zusammenleben der Ehegatten- die eine Möglichkeit eines Mißbrauchs wohl ausscheiden und damit die andere Möglichkeit, d.h. der Verdacht einer unrichtigen Erklärung angenommen werden mit der Folge der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bzw. einer Durchsuchung bei dem die Einkommensteuererklärung unterschreibenden Ehegatten; ebenso: Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 39, 40.

⁶ Reichle wistra 1998, 91.

⁷ Reichle, wistra 1998, 91.

des anderen Ehegatten über dessen Einkünfte, nicht bloß Gehilfe, sondern sogar Mittäter sein könne⁸. Saison stellt dabei darauf ab, daß aufgrund der Wahl der Zusammenveranlagung die von jedem Ehegatten verwirklichten und erklärten Merkmale die Basis für einen Einkommensteuerbescheid bildeten, der die von beiden Ehegatten zu zahlende Einkommensteuer festsetzt. Die Verantwortlichkeit beider Ehegatten für die gemeinsamen Angaben könne weder durch § 30 AO noch durch §§ 268 ff. AO auf den einzelnen Ehegatten nur für seine eigenen Angaben begrenzt werden⁹. Denn § 30 AO verbiete es dem Finanzamt nicht, jedem der Ehegatten Auskunft über sämtliche Besteuerungsgrundlagen zu erteilen, für die beide Ehegatten als Gesamtschuldner haften. Die durch die Steuerfestsetzung bereits beendete Steuerhinterziehung entfalle auch nicht dadurch rückwirkend, daß ein Ehegatte die Aufteilung der Steuerschulden nach §§ 268 ff. AO der im Rahmen der Zusammenveranlagung entstandenen Gesamtschuld beantrage¹⁰.

Reinisch hält zunächst fest, daß die Unterschriftsleistung des mitunterzeichnenden Ehegatten unabdingbare Voraussetzung für die Zusammenveranlagung ist¹¹. Damit ist die Mitunterzeichnung im Sinn der Äquivalenztheorie auch eine Ursache, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne daß der konkrete Erfolg entfielen, so daß die Mitunterzeichnung ursächlich im Sinn der Äquivalenztheorie ist. Reinlich untersucht jedoch sodann, ob diese Mitursächlichkeit Täterschaft im Sinn des § 370 AO 1977 (§§ 396, 402 AO a.F.) bedeuten kann. Voraussetzung dafür ist die Verletzung einer Pflichtnorm. Hierbei überprüft *Reinisch* die Pflichten, die aus der Zusammenveranlagung resultieren. Hierbei stellt er fest, daß zwar die Verpflichtung besteht, die Erklärung jeweils eigenhändig zu unterschreiben und zu versichern, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben; hieraus folgt jedoch nach seiner Auffassung nicht, wie weit die Offenbarungs- und Wahrheitspflichten des anderen, lediglich mitunterzeichnenden Ehegatten reichen¹². Er weist dann weiter darauf hin, daß die Zusammenveranlagung lediglich zu einer Zusammenrechnung der Einkünfte, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte führe. Entsprechendes läßt sich nach seiner Auffassung für die gemeinsame Erklärung festhalten: Sie führt nur zu einer räumlichen und rechnerischen Zusammenfassung der Angaben beider Ehegatten, nicht aber zu einer einheitlichen Erklärung, aus der jeder für die

⁸ Samson in Franzen/Gast/Samson, Kommentar zum Steuerstrafrecht, 3. Auflage, § 370 RN 192.

⁹ Samson in Franzen/Gast/Samson, a.a.O., § 370 RN 192.

¹⁰ Samson in Franzen/Gast/Samson, a.a.O., § 370 RN 192.

¹¹ Reinisch, DStR 1965, 589.

¹² Reinisch, DStR 1965, 589, 590.

Angaben des anderen mitverantwortlich sei¹³. Weiter weist *Reinisch* darauf hin, daß die Steuererklärung vor allem eine Wissenserklärung in eigener Sache sei und daher keine weitergehenden Offenbarungs- und Wahrheitspflichten in fremder Sache (nämlich der des jeweiligen Ehegatten) aus dem bloßen Umstand der Zusammenveranlagung zu folgern seien¹⁴.

Kohlmann weist darauf hin, daß allein aus naher Verwandtschaft keine steuerliche Verantwortlichkeit hergeleitet werden kann¹⁵. Dies gilt natürlich entsprechend zwischen Ehegatten. Im Fall der Zusammenveranlagung erklärt nur jeder Ehegatte das Wissen aus der eigenen Sphäre, nicht auch aus der des anderen Ehegatten¹⁶. Die bloße Mitunterzeichnung der Steuererklärung, zu der der andere Ehegatte bei der Zusammenveranlagung verpflichtet ist¹⁷, begründet noch keine Mitverantwortung des mitunterzeichnenden Ehegatten für die unrichtige Erklärung der Einkünfte des anderen Ehegatten¹⁸.

Joecks vertritt die Auffassung, daß bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Einkommensteuerrecht (bzw. von Eltern und Kindern zur Vermögensteuer) eine Beihilfe¹⁹ oder gar eine Mittäterschaft eines Ehegatten nicht schon dann vorliege, wenn ein Ehegatte die Einkommensteuererklärung mit unterzeichnet, obwohl er weiß, daß die Angaben seines Gatten über dessen Einkünfte unzutreffend sind²⁰. *Joecks* folgert dieses Ergebnis nicht aus § 30 AO oder §§ 268 ff. AO, sondern aus den Regeln über die Zusammenveranlagung von Ehegatten, § 26 Abs. 2 EStG. Er weist darauf hin, daß aus der Art der Veranlagung folge, daß es bei der Zusammenveranlagung im Sinn des § 26 Abs. 2 EStG dem Gesetzgeber nur darum gegangen sei, die Steuersätze beider Ehegatten zu nivellieren²¹.

¹³ Reinisch, DStR 1965, 589, 590; ebenso: Möller, Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, S. 44.

¹⁴ Reinisch, DStR 1965, 589, 590.

¹⁵ Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 16.2 und 25; BFH BStBl. 1985 II, 147 = DB 1984, 2546.

¹⁶ Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 25; ebenso: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 84. Ergänzungslieferung, April 1998, § 150 RN 10.

¹⁷ §§ 33, 149 ff. AO; Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Loseblattsammlung, Stand: 156. ErgLi., April 1998, § 370 AO RN 130.

¹⁸ Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 25; ebenso Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 370 RN 130; Dumke in Schwarz, Kommentar zur AO, Loseblattsammlung, Stand: 83 ErgLi. Juni 1998, § 153 RN 2 d.

¹⁹ Zur psychischen Beihilfe: Cramer in Schönke/Schröder, a.a.O., § 27 RN 12.

²⁰ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 370 RN 249.

²¹ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 39.

Im übrigen zeige die Art der Veranlagung deutlich, daß auf der Ebene der Ermittlung der Einkünfte an sich jeder Ehegatte selbständig zu betrachten sei²². *Joecks* stellt darauf ab, daß der mit unterzeichnende Ehegatte seine Steuererklärung abgibt und zugleich einer Zusammenveranlagung zustimmt²³. Erklärungen über die Richtigkeit der Erklärung des anderen sind danach weder in der gemeinsamen Steuererklärung enthalten noch nach ihrem Sinn und Zweck dort zu erwarten. Auch wenn der mitunterzeichnende Ehegatte erklärt, er habe die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht, bezieht sich diese Erklärung nur auf diese Angaben, die auch wirklich seine sind – nicht auf die seines Ehegatten²⁴.

Joecks weist dann weiter darauf hin, daß in den Fällen, in denen sich die Unterstützung der Tat des Ehegatten in dem Antrag auf Zusammenveranlagung erschöpft, noch nicht die Grenze zur strafbaren Beihilfe überschritten sei, denn die Angaben des anderen Ehegatten fielen nicht in den Verantwortungsbereich des lediglich mitunterschreibenden und die Zusammenveranlagung mit beantragenden Ehegatten²⁵.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn in der Handlung des mitunterschreibenden Ehegatten mehr als lediglich notwendige Mitunterschreiben liegt: Wenn ein Fall der sog. psychischen Beihilfe vorliegt²⁶. Dies setzt jedoch nach der Rechtsprechung voraus, daß der Gehilfe zumindest fördernd stichelt, zur Beseitigung letzter Hemmungen beiträgt oder durch eine enge Zusammenarbeit im Betrieb des Täters auch durch äußerlich neutrale Handlungen die Tat fördert und unterstützt und dies sowie den Taterfolg (sog. doppelter Gehilfenvorsatz) auch will²⁷.

Nach *Trzaskalik* führt die Unterschrift beider Eheleute ebenfalls nicht zur gemeinsamen Verantwortung “für den gesamten Inhalt der Erklärung”²⁸.

²² *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, a.a.O., § 370 RN 249; ders., *Praxis des Steuerstrafrechts*, S. 39.

²³ *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, a.a.O., § 370 RN 249.

²⁴ *Joecks*, *Praxis des Steuerstrafrechts*, S. 39.

²⁵ *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, a.a.O., § 370 RN 249.

²⁶ *Joecks*, *Praxis des Steuerstrafrechts*, S. 39.

²⁷ Dreher/Tröndle, *StGB-Kommentar*, 46. Auflage, § 27 RN 7 m.w.N.; Cramer in Schönke/Schröder, a.a.O., § 27 RN 12; krit. Zur psychischen Beihilfe: Stoffers *Jura* 1993, 15.

²⁸ *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 153 AO RN 6: In en Fällen der Zusammenveranlagung, § 26 b EStG, führt die Unterschrift der beiden Ehegatten nicht dazu, daß jeder Ehegatte für den ganzen Inhalt der Erklärung verantwortlich ist; Dumke in Schwarz, a.a.O., § 153 RN 2 d.

Brockmeyer geht im Zusammenhang mit der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO hinsichtlich als unrichtig erkannter Erklärungen auf die Frage ein, ob Ehegatten anzeige- bzw. berichtigungsverpflichtet sind, wenn einer von ihnen nach der Zusammenveranlagung erfährt, daß der andere Ehegatte die ihn betreffenden Einkünfte unrichtig oder unvollständig erklärte²⁹. Wenn man zusammenveranlagte Eheleute nur hinsichtlich ihrer eigenen Einkünfte als Beteiligte am Besteuerungsverfahren ansieht, ist die Anzeigepflicht von vornherein zu verneinen. Hält man allerdings § 101 AO auf zusammenveranlagte Ehegatten nicht für anwendbar³⁰, weil die Zusammenrechnung der Einkünfte bzw. des Vermögens der Ehegatten zwangsläufig den einen Ehegatten auch zum Beteiligten in der Steuersache des anderen Ehegatten macht, so kommentiert *Brockmeyer* weiter, so könnte dies auch auf § 153 AO durchschlagen³¹. *Brockmeyer* verneint dann jedoch im Hinblick auf Art 6 Abs. 1 GG und die spezifische Privatsphäre der Ehegatten eine Anzeige- oder Berichtigungspflicht für die unrichtigen Angaben des anderen Ehegatten in der gemeinsamen Steuererklärung³².

III. Rechtsprechung

Soweit ersichtlich hat höchstrichterlich bislang einzig das Reichsgericht einmal zur Frage der Ehegattenverantwortlichkeit durch Urteil vom 25.01.1932 Stellung genommen³³. Das Urteil fußt auf dem damaligen § 22 EStG 1925, dem sinngemäß noch der § 26 EStG 1956 entsprach. Diese Vorschriften kannten allerdings für die Einkünfte beider Ehegatten nur die Erklärungspflicht des Ehemannes³⁴.

²⁹ Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 153 Anm. 2.

³⁰ Dumke in Schwarz, a.a.O., § 101 RN 2 b; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 101 RN 9 a bis 9 c; Szymczak in Koch/Scholtz, Kommentar zur AO, 4. Auflage, § 101 RN 5; a.A.: BT-Drucks. VI/1982; Tipke/Kruse, a.a.O., § 101 RN 2 b: Zusammenveranlagte Ehegatten sind i.S. des § 101 AO nur hinsichtlich ihrer eigenen Einkünfte und ihres eigenen Vermögens Beteiligte, hinsichtlich der Einkünfte und des Vermögens des anderen Ehegatten sind sie nicht selbst Beteiligte. Das ergibt sich aus dem Zweck des § 101 AO, der durch die Technik der Zusammenveranlagung nicht unterlaufen werden darf. Ehegatten brauchen daher auch bei der Wahl der Zusammenveranlagung keine Auskunft über die Einkünfte und das Vermögen des anderen Ehegatten zu geben. Ebenso: Streck StuW 1981, 135, 136 f., 137.

³¹ Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 153 Anm. 2.

³² Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 153 Anm. 2.

³³ RGSt 66, 91.

³⁴ § 22 EStG 1925 (RGBl. 1925 I, 189) hatte folgenden Wortlaut: " Dem Einkommen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Ehemannes wird das Einkommen seiner Ehefrau hinzugerechnet ...". Die Steuererklärung war nach § 71 AusfBest. Zum EStG v. 08.05.1926 für beide Ehegatten allein

In dem damaligen Revisionsverfahren, über das das Reichsgericht zu entscheiden hatte, kam es daher folgerichtig nicht zu einer Verurteilung der Ehefrau mangels Verantwortlichkeit, weil sie keine eigene Steuererklärung abgegeben hatte und zu einer solchen Abgabe steuerrechtlich auch nicht verpflichtet war. Dieses Urteil kann daher auf die seit 1956 bis heute geltende Rechtslage wegen der Normänderungen nicht mehr übertragen werden. Denn aus der früheren Gesamterklärungspflicht des Ehemannes wurde seit 1956 eine Einzelerklärungspflicht jedes der zusammenveranlagten Ehegatten³⁵.

IV. Stellungnahme

Um die Bedeutung und den Erklärungsinhalt der Unterschrift des mitunterzeichnenden Ehegatten zu erfassen, muß die in der Mitunterzeichnung liegende Erklärung ausgelegt werden³⁶. Der mitunterzeichnende Ehegatte versichert im Mantelbogen die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen gefertigt zu haben, § 150 Abs. 2 AO.

In der Erläuterung zum Mantelbogen ist zu der Unterschriftenzeile keine Erklärung enthalten, wobei fraglich wäre, ob hierdurch ein anderer, weiterer Erklärungswert der Erklärung gegeben werden könnte, da zweifelhaft ist, ob die Erläuterung überhaupt gelesen wird. Zudem könnte nicht einfach durch die Erläuterung zur Einkommensteuererklärung die Bedeutung der Mitunterzeichnung ergänzt oder verändert werden. Vielmehr kommt es auf die Technik und den Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung und den gesetzlichen Umfang der Erklärungspflicht an³⁷. Die Technik der Zusammenveranlagung basiert auf der Zusammenrechnung der für jeden Ehegatten getrennt ermittelten Einkünfte und der Anwendung des Splittingtarifs, § 32 a Abs. 5 EStG. Maßgebend ist jedoch für die Beantwortung der vorliegenden Frage, daß bei der Zusammenveranla-

vom Ehemann abzugeben. Die Steuererklärung mußte aber das Einkommen der Ehefrau mitumfassen und galt zugleich als Steuererklärung der Ehefrau. Sinngemäß gleich lauteten noch der § 26 EStG 1955 und § 57 EStDV 1955. Erst das EStG 1957 und die EStDV 1956/57 brachten die noch heute gültigen Regeln: § 26 EStG i.V.m. §§ 57 a, 60 EstDV (letztere inzwischen weggefallen bzw. geändert), vgl. Reinisch, DStR 1965, 589, 590 m.w.N.

³⁵ Reinisch, DStR 1965, 589, 591.

³⁶ Ebenso: Möller, a.a.O., S. 46 ff.

³⁷ BFH BStBl. 1987 II, 540, 541: "Die inhaltliche Bedeutung dieser Erklärungspflicht erschließt sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung; ..."; ebenso: Möller, a.a.O., S. 47.

gung es bei der Individualbesteuerung bei jedem Ehegatten bleibt³⁸, d.h. beide Ehegatten sind und bleiben natürliche Steuersubjekte³⁹.

Hinsichtlich des Umfangs der gesetzlichen Erklärungspflicht gibt es für die Fälle der Zusammenveranlagung keine besonderen Erklärungspflichten. Das Gesetz statuiert nicht etwa besondere Überprüfungs- oder Einstandspflichten bezüglich der Erklärung des anderen Ehegatten.

Schließlich muß die Erklärung der Ehegatten bei der Zusammenveranlagung nach ihren Sinn und Zweck ausgelegt werden um Festzustellen, welchen Inhalt sie hat. Dieser kann nur unter Zugrundelegung von § 26 EStG herausgefunden werden: Nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG haben die Ehegatten ein Wahlrecht zwischen der Zusammenveranlagung, § 26 b EStG und getrennter Veranlagung, § 26 a EStG. Für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung können die Ehegatten auch die besondere Veranlagung nach § 26 c EStG wählen. Geben die Ehegatten keine Erklärung ab, so wird unterstellt, daß die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen, § 26 Abs. 3 EStG⁴⁰, da sie im Regelfall den für sie günstigeren Splittingtarif zur Anwendung bringt⁴¹. Denn beim Splittingtarif wird gerade bei stark unterschiedlich hohen Einkünften die Progressionswirkung beim mehr verdienenden Ehegatten gemindert, indem das gemeinsam zu versteuernde Ehegatteneinkommen halbiert und der sich danach ergebende Steuerbetrag verdoppelt wird, § 32 a Abs. 5 EStG. Schon aus § 26 Abs. 3 EStG ist jedoch zu schließen, daß bei der Zusammenveranlagung keine besonderen Garantieerklärungen für die Richtigkeit der Erklärung der Einkünfte des anderen Ehegatten mit übernommen werden. Denn auch ohne ausdrückliche Erklärung unterstellt das Gesetz den Wunsch der Ehegatten auf Zusammenveranlagung um in den Genuß des regelmäßig vorteilhaften Splittingverfahrens zu gelangen. Von einer Haftungserweiterung des Ehegatten für die Angaben des anderen geht das Gesetz jedoch damit nicht aus. Die Ehegatten werden auch nicht stillschweigend in steuerliche Garantenpflichten eingebunden.

Die nach § 26 b EStG zusammen veranlagten Ehegatten werden “gemeinsam als Steuerpflichtiger” behandelt. Diese Formulierung des Gesetzes ist insoweit verunglückt, als die Steuersubjekteigenschaft der beiden Ehegatten nicht partiell aufgehoben werden kann⁴². Entweder ist der Ehegatte Einkommensteuersubjekt

³⁸ Pelka/Rohde in Beck'sches Steuerberaterhandbuch 1998/99, F 2.

³⁹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, § 9 RN 21, 756, 757.

⁴⁰ Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 756.

⁴¹ Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 95, 759.

⁴² Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 21, 756, 757.

oder er ist es nicht. Der einzelne Ehegatte verliert nicht mit der Heirat oder dem Antrag auf Zusammenveranlagung seine Steuersubjektqualität und müßte sie bei der Scheidung oder dem Tod des anderen etwa neu beantragen. Sie entsteht dann auch nicht kraft Gesetzes neu bei ihm in diesen Fällen. Die Steuersubjektqualität besteht vielmehr bei beiden Ehegatten auch während der Ehe und trotz Zusammenveranlagung fort, da sie unverändert natürliche Personen im Sinn des § 1 EStG sind⁴³. Jeder Ehegatte bleibt auch während der Ehe Steuerschuldner. Denn es werden die Einkünfte jedes Ehegatten auch bei der Zusammenveranlagung getrennt ermittelt und zugerechnet. Im Steuerbescheid werden die Einkünfte auch für jeden Ehegatten gesondert ausgewiesen. Im Fall der Zusammenveranlagung ergehen daher in dem Einkommensteuerbescheid zwei zusammengefaßte inhaltsgleiche Steuerfestsetzungen gegenüber zwei verschiedenen Steuerpflichtigen⁴⁴. Es handelt sich daher nicht um einen einheitlichen, sondern um zwei inhaltlich und verfahrensrechtlich selbständige Bescheide⁴⁵, die formal zusammengefaßt sind.

Die inhaltliche und verfahrensrechtliche Selbständigkeit der zusammengefaßten Bescheide bestätigen letztlich auch u.a. § 350 AO, § 360 Abs. 3 AO, § 40 FGO und § 60 Abs. 3 FGO: Jeder zusammenveranlagte Ehegatte kann gegen den Einkommensteuerbescheid gesondert Einspruch einlegen, § 350 AO⁴⁶, und klagen, § 40 FGO⁴⁷; der andere Ehegatte ist notwendig beizuladen, § 360 Abs. 3 AO, § 60 Abs. 3 FGO⁴⁸. Die steuerliche Selbständigkeit der beiden zusammenveranlagten Ehegatten schlägt jedoch auf die steuerstrafrechtliche Mitverantwortung für die Erklärung des anderen durch: So wie jeder Ehegatte trotz Zusammenveranlagung nur für seine eigenen Einkünfte erklärungs-pflichtig ist, kann er auch nur steuerstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden. Somit ist jeder der Ehegatten auch bei Zusammenveranlagung nur für seine Einkünfte verantwortlich⁴⁹. Daß die Vorteile der unrichtigen Erklärung des anderen Ehegatten ihm

⁴³ Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 21, 756, 757; Möller, a.a.O., S. 46 ff., 50.

⁴⁴ Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 101 Anm. 1; ders., a.a.O., § 122 Anm 2 b; § 155 Abs. 5 AO.

⁴⁵ BFH BStBl. 1969 II, 343; BFH BStBl. 1971 II, 331; BFH BStBl. 1979 II, 26; BFH BStBl. 1979, 401; BFH BStBl. 1986, 545; Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 101 Anm. 1; ders., a.a.O., § 122 Anm 2 b; § 155 Abs. 5 AO.

⁴⁶ Tipke/Kruse, a.a.O., § 350 RN 4; Rudloff DStR 1971, 172.

⁴⁷ v. Groll in Gräber, Kommentar zur FGO, 4. Auflage, vor § 40 RN 72.

⁴⁸ Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 757.

⁴⁹ Möller, a.a.O., S. 44, 51: "Es wäre verfehlt, anzunehmen, mit seiner Unterschrift mache sich der Ehegatte auch die von seinem Partner gemachten Angaben zu eigen oder versichere gar deren Richtigkeit. Es würde sogar eine sachfremde Kopplung darstellen, wenn man die Inanspruchnahme der Zusammenveranlagung und die durch das Splitting verbundenen materiellrechtlichen

auch über den Splittingtarif im Rahmen der gemeinsamen Veranlagung auch zuteil werden, ist eine gesetzliche Folge der Zusammenveranlagung und nicht eine Folge seiner -richtigen- Erklärung.

Auch aus § 155 Abs. 5 AO folgt nichts anderes: Die Regelung ist durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 eingefügt worden und beruht auf der Erwägung, daß die Bekanntgabe nur einer Ausfertigung eines zusammengefaßten Bescheides üblich und vertretbar ist -unterstellt die beiden Steuerpflichtigen leben unter einer gemeinsamen Anschrift zusammen-, da nach der Lebenserfahrung in diesen Fällen die gegenseitige Benachrichtigung über den Inhalt des Bescheides zu erwarten ist⁵⁰. Die Rechtsprechung ließ vor Einführung des § 155 Abs. 5 AO die Zusendung einer Ausfertigung eines zusammengefaßten Bescheides an beide Ehegatten nur zu, wenn eine ausdrückliche oder stillschweigende gegenseitige Empfangsbevollmächtigung der Ehegatten vorlag bzw. angenommen werden konnte⁵¹. Ansonsten war jedem Ehegatten ein Bescheid zu übersenden. Auch daraus ergibt sich, daß es sich um zwei technisch zusammengefaßte Bescheide an zwei Steuerpflichtige handelt.

Nach § 44 Abs. 1 AO ist jeder einzelne Ehegatte Gesamtschuldner der Einkommensteuer, zu der die Ehegatten zusammenveranlagt werden⁵². Die Gesamtschuld kann nach §§ 268 ff. AO aufgeteilt werden. Aus den Vorschriften über die Aufteilung der Gesamtschuld kann jedoch systematisch nichts für die hier maßgebende Frage des steuerstrafrechtlichen Mithaftung der Ehegatten bei der Zusammenveranlagung im Festsetzungsverfahren hergeleitet werden, da es sich um spezielle Regeln im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens handelt. Zweck der §§ 268 ff. AO ist es, die einzelnen Zusammenveranlagten im Fall der Vollstreckung nicht schlechter zu stellen, als einen nicht zusammenveranlagten Steuerpflichtigen, ohne ihnen die im Festsetzungsverfahren durch die Zusammenveranlagung erlangten Vorteile zu nehmen⁵³.

Da im Mitunterzeichnen keine Erklärung bezüglich der Einkünfte des anderen Ehegatten liegt, liegt in dem Unterzeichnen der gemeinsamen Steuererklärung trotz Kenntnis der Unrichtigkeit der Angaben des anderen Ehegatten tatbestandlich keine eigene unrichtige Steuererklärung vor. Somit kommt es hier auf

Steuervorteile von der Übernahme einer Verantwortung für Angaben des anderen Ehegatten in Abhängigkeit setzte." Ebenso: Tipke/Kruse, a.a.O., § 150 RN 10.

⁵⁰ BT-Drucks 10/1636, 42 f.; Rüsken in Klein, a.a.O., § 155 Anm. 9.

⁵¹ Rüsken in Klein, a.a.O., § 155 Anm. 9.

⁵² Tipke/Lang, a.a.O., § 9 RN 757.

⁵³ Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 268 Anm. 1.

Rechtfertigungs- oder Schuldausschließungsgründe (wie etwa die rechtfertigende oder schuldausschließenden Pflichtenkollision nicht mehr an⁵⁴).

Anhaltspunkte dafür, daß Ehegatten bei der Zusammenveranlagung freiwillig eine Garantieerklärung gegenüber den Finanzbehörden und damit eine Haftung für die Richtigkeit der Angaben des anderen übernehmen, obwohl sie hierzu steuerlich nicht verpflichtet sind, bestehen nicht. Denn niemand gibt freiwillig eine Garantieerklärung ohne Gegenleistung bzw. ohne hierzu rechtlich verpflichtet zu sein ab.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß in den Zusammenveranlagungsfällen eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO des nur mitunterschreibenden aber selbst richtig erklärenden Ehegatten mangels tatbestandsmäßigen Handelns ausscheidet.

Eine steuerstrafrechtliche Mitverantwortung für die unrichtigen Angaben des einen Ehegatten kann dem anderen auch nicht durch ein Unterlassen der Berichtigung nach § 153 AO auferlegt werden⁵⁵. Denn erstens ist schon sein Handeln (Unterschreiben seiner richtigen Erklärung und der Falschen seines Ehegatten) nicht steuerstrafrechtlich relevant. Dann kann das spätere Unterlassen der Berichtigung ebenfalls nicht steuerstrafrechtlich relevant sein. Zweitens fehlt eine entsprechende Handlungspflicht, da die eigene Erklärung zutreffend ist und hinsichtlich der des Ehegatten keine Garantienstellung im Sinn des § 13 StGB vorliegt⁵⁶. Auch scheidet eine Beihilfe durch Unterlassen aus, da zwar die Haupttat des Ehegatten (Steuerhinterziehung bzw. Unterlassen einer Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO⁵⁷) vorliegt, jedoch keine Rechtspflicht zum Tätigwerden, d.h. zum Berichtigen der unrichtigen Steuererklärung des Ehegatten gegen oder ohne dessen Willen beim anderen Ehegatten besteht⁵⁸. Denn es müßte hierbei festge-

⁵⁴ Zur rechtfertigenden und schuldausschließenden Pflichtenkollision, die *Reichle* in diesem Zusammenhang prüft und ablehnt, vgl. *Reichle*, *wistra* 1998, 91, 92.

⁵⁵ Ebenso wohl: *Tipke/Kruse*, a.a.O., § 153 RN 2: "Soweit es bei Zusammenveranlagung um die Einkünfte oder das Vermögen des anderen Ehegatten geht, handelt es sich um eine fremde Steuer-sache."

⁵⁶ Berichtigungspflichtig ist nur derjenige, der die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der ihn betreffenden Angaben (er-) kennt, vgl. *Trzaskalik* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, a.a.O., § 153 AO RN 6; *Tipke/Kruse*, a.a.O., § 153 RN 1; ebenso: *Dumke* in *Schwarz*, a.a.O., § 153 RN 2 d.

⁵⁷ *Spörlein*, *Steuerstrafrecht von A bis Z*, "Berichtigungspflicht" RN 1, 2.

⁵⁸ *BGH wistra* 1992, 339: Weder aus der Überlassung von Räumen noch aus der persönlichen Beziehung (oder gar aus der Ehe) resultiert die Verpflichtung, Straftaten des anderen zu vermeiden. Durch die Duldung rechtswidriger Taten in der gemeinsam genutzten Wohnung entsteht noch kei-

stellt werden, durch welche konkrete Handlung die Tat hätte verhindert werden können und eine Norm müßte gerade diesen Gehilfen zu dieser Handlung verpflichten⁵⁹.

Schließlich fehlt auch eine allgemeine Rechtspflicht (vergleichbar der des echten Unterlassungsdeliktes des § 323 c StGB), sämtliche in Erfahrung gebrachten Steuerhinterziehungen von Dritten (und damit auch die des Ehegatten) bei der Finanzbehörde anzuzeigen⁶⁰. Die Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 Satz 1 AO kann sich nur auf eigene unrichtige Angaben beziehen⁶¹.

Zudem wäre es mit Art 6 Abs. 1 GG nicht vereinbar, wenn Ehegatten die unrichtige Erklärung des anderen beim Finanzamt anzeigen müßten, während unverheiratete Steuerpflichtige die ihnen bekannten Steuerhinterziehungen anderer Steuerpflichtiger nicht anzeigen müßten⁶². Die Vorteile der Zusammenveranlagung von Eheleuten dürfen aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu erhöhten Auskunfts- oder Mitteilungs- bzw. Berichtigungspflichten gegenüber dem Finanzamt oder erhöhten Überwachungspflichten oder Haftungsrisiken wegen dem mit ihnen zusammenveranlagten Ehegatten führen⁶³.

ne Garantenstellung im Sinn des § 13 StGB; BGH wistra 1993, 59: Durch die Vermietung von Räumlichkeiten entsteht grundsätzlich noch keine Garantenpflicht zur Verhinderung von Straftaten. Denn der Vermieter von Räumen hat ebensowenig wie der Inhaber einer Wohnung ohne weiteres dafür einzustehen, daß in den Räumen keine Straftaten durch Dritte begangen werden; Jescheck, a.a.O., S. 503 ff.; Cramer in Schönke/Schröder, a.a.O., § 27 RN 15.

⁵⁹ BGH wistra 1987, 147; Cramer in Schönke/Schröder, a.a.O., § 27 RN 9; Dumke in Schwarz, a.a.O., § 370 RN 6 und 6 a: Träger der steuerlichen (Haupt-) Pflichten sind Steuerpflichtige i.S.v. §§ 33 Abs. 1 AO sowie die kraft Steuergesetzes für Steuerpflichtige nach §§ 34, 35 AO handelnden Personen. Entscheidend ist insoweit die formale Rechtsstellung, BGH wistra 1987, 147, 148.

⁶⁰ Lütt, Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, Diss. Kiel 1988, S. 96 und dortige FN 42.

⁶¹ Möller, a.a.O., S. 44 m.w.N.; ders., a.a.O., S. 53, 54.

⁶² Brockmeyer in Klein, a.a.O., § 153 Anm. 2; allgemein zum Benachteiligungsverbot: Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, § 4 RN 66 und RN 227 f.; BVerfGE 6, 55, 76.

⁶³ Art 6 Abs. 1 GG enthält ein Grundrecht im klassischen Sinne, d.h. ein Abwehrrecht des Bürgers gegen Eingriffe des Staates in die Privatsphäre von Ehe und Familie, BVerfGE 6, 72 ff., BVerfGE 24, 135; BVerfGE 31, 67; Eva Marie v. Münch in Ingo v. Münch, Kommentar zum GG, 3. Auflage, Art. 6 RN 8, 10. Daraus folgt ein Benachteiligungsverbot (und ein hier in diesem Zusammenhang nicht interessierendes Förderungsgebot) im Vergleich zu nicht verheirateten Steuerpflichtigen; ebenso: Tipke/Lang, a.a.O., § 4 RN 227.

Entsprechend scheidet auch eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen unterlassener Berichtigung des nur mitunterschreibenden Ehegatten in den Zusammenveranlagungsfällen aus⁶⁴.

V. Praktische Konsequenz

Viele der Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse gegen die Eheleute sind falsch. Denn zumeist besteht nur der Anfangsverdacht dahingehend, daß die Einkünfte eines Ehegatten -z.B. die aus Gewerbebetrieb des Ehemannes- unvollständig erklärt wurden. Folglich darf sich die Durchsuchungsanordnung nur gegen diesen einen Ehegatten richten⁶⁵. Der Durchsuchungsbeschluß richtet sich in der Praxis aber häufig ebenso gegen die Ehefrau (die z.B. als Hausfrau keine Einkünfte erzielt), weil sie die Einkommensteuererklärung mit unterschrieb. Eine steuerstrafrechtliche Mithaft aufgrund der Unterschrift der gemeinsamen Steuererklärung bei zusammenveranlagten Ehegatten gibt es jedoch nicht. Da die Einkünfte der Ehefrau jedoch zutreffend erklärt sind, besteht bei ihr gegenüber kein Anfangsverdacht. Die Voraussetzungen⁶⁶ für den Erlaß eines Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses fehlen bei diesen Konstellationen regelmäßig. Folge ist, daß Durchsuchungen in ausschließlich vom unverdächtigen Ehegatten genutzten Räume, Fahrzeuge etc. und von ihm geführten Betrieben nicht durchgeführt werden dürfen und Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse entsprechend nur auf die vom verdächtigen Ehegatten genutzten Räumlichkeiten etc. zu beschränken sind.

⁶⁴ Ebenso: Kohlmann, a.a.O., § 370 RN 25 a.E. und RN 97.

⁶⁵ Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 608 f., 609.

⁶⁶ Zu den Voraussetzungen einer Durchsuchungsanordnung: Burhoff, Handbuch für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren, RN 269 ff.; Checkliste zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Anordnung: ders., a.a.O., RN 295.