

# Keine Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht

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

- I. Einführung
- II. Rechtsauffassung des Finanzamt Wetzlar
- III. Rechtsauffassung des Finanzamt Kassel und des OLG Frankfurt am Main
- IV. Verantwortlichkeit des falsch erklärenden Ehegatten
- V. Fehlende Verantwortlichkeit des gutgläubig bloß mitunterzeichnenden Ehegatten
- VI. Verantwortlichkeit des bösgläubigen, mitunterzeichnenden Ehegatten
- VII. Rechtsprechung des BFH
- VIII. Ausblick
- IX. Fazit

## I. Einführung

In der Literatur vertreten nur Reichle<sup>1</sup> und Rolletschke<sup>2</sup>, beides Finanzbeamte, die Auffassung, daß es eine strafrechtliche Verantwortlichkeit der Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung geben soll. Das gesamte übrige Schrifttum sowie die Rechtsprechung<sup>3</sup> sind hier anderer Auffassung.

## II. Rechtsauffassung des Finanzamt Wetzlar

Hin und wieder meint jedoch die Finanzverwaltung irrig, es gebe eine Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht. So hat das Finanzamt Wetzlar diese These aufgegriffen und behauptet, durch die bloße Mitunterzeichnung einer Steuererklärung im Rahmen der Zusammenveranlagung folge die Mitverantwortlichkeit des Ehegatten, der seine Einkünfte richtig erklärt für die vorsätzlichen Fehler in der Steuererklärung des anderen Ehegatten, obwohl der bloß Mitunterzeichnende diese Fehler nicht kannte und mangels steuerlicher Kenntnisse

<sup>1</sup> Reichle, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 91.

<sup>2</sup> Rolletschke, Die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des einen Antrag auf Zusammenveranlagung mit unterzeichnenden Ehegatten, DStZ 1999, 216; ders., Nochmals: Die Steuerhinterziehung eines Ehegatten durch Mitunterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung, DStZ 2000, 677.

<sup>3</sup> Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, 10. Auflage, § 370 AO RN 80; Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, 7. Auflage, Stand: 29. Erg.Lief. Nov. 2001 § 370 RN 25; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Kommentar, 5. Auflage, § 370 RN 249; Burkhard, DStZ 1998, 829; ders. StB 2001, 47; Seipl in Wannemacher, Steuerstrafrecht, Handbuch, 4. Auflage 1999, RN 754; Tormöhlen, Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Ehegatten unter besonderer Berücksichtigung der Haftungsnorm des § 71 AO, wistra 2000, 406; Seiler in Kirchof, EStG-Kommentar, 2. Auflage, 2002, § 26 RN 52 (Trzaskalik in HHSp., § 153 AO RN 6; Birkenfeld in Kirchof/Söhn/Mellinghoff, EStG-Kommentar, § 25 RN D 23 m. w. N.).

und mangels entsprechender Sachverhaltskenntnisse auch nicht erkennen konnte<sup>4</sup>. Das Finanzamt Wetzlar verwies insoweit auf ein Urteil des Amtsgerichts Kassel<sup>5</sup> vom 13.12.00 und einen Beschluß des OLG Frankfurt am Main vom 24.04.00 in dem angeblich eine Verklammerungswirkung aufgrund der Zusammenveranlagung dazu geführt haben soll, daß der lediglich mitunterzeichnende Ehegatte aufgrund der Verklammerung als Mittäter verurteilt wurde.

### III. Rechtsauffassung Finanzamt Kassel und OLG Frankfurt am Main

In dem vom Amtsgericht Kassel zu entscheidenden Fall war der Angeklagte selbständig tätig und seine Ehefrau Hausfrau. Die Ehefrau hatte ein Ferienhaus erworben und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht, die vom Finanzamt auch akzeptiert wurden. Als das Finanzamt den Nachweis der Fremdvermietung der Ferienwohnung anforderte, übersandte der Ehemann daraufhin einen Mietvertrag zwischen seiner Ehefrau als Vermieterin und den Eheleuten XY als Mieter. In Wahrheit lag jedoch keine Fremdvermietung vor, sondern das Ferienhaus wurde ausschließlich selbst genutzt. Damit hatte die Ehefrau einen getürkten Mietvertrag mit scheinbaren Mietern unterzeichnet und diesen ihrem Ehemann zur Vorlage beim Finanzamt übergeben. Insgesamt hat sie damit ihre eigenen Einkünfte, nämlich die aus Vermietung und Verpachtung nicht korrekt erklärt hat, indem sie Verluste aus Vermietung und Verpachtung erklärt, obwohl wegen der ausschließlichen Selbstnutzung keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG hätten erklärt werden dürfen. Das Amtsgericht Kassel entschied insoweit, daß die Tatsache, daß der Angeklagte und seine Ehefrau zusammenveranlagt werden, quasi als Klammer wirke, d. h. jeder ein eigenständiges Steuersubjekt sei und seine eigenen Steuererklärungen abgebe und eine Verklammerung von beiden im Rahmen des „Ausgleichs des Verlustes“ die negativen Einkünfte der Ehefrau zu den positiven Einkünften des Angeklagten wanderten und somit das insgesamt zu versteuernde Einkommen beider Ehegatten reduzierten<sup>6</sup>. Insoweit hat das Amtsgericht zutreffend festgestellt, daß nicht für jeden Steuerpflichtigen die Steuerschulden bei Zusammenveranlagung gesondert festgesetzt werden, sondern die Einkünfte beider Ehegatten zwar isoliert ermittelt und festgestellt werden würden, sich aber insgesamt ein gemeinsames zu versteuerndes Einkommen errechne. In diesem Fall hat die Ehefrau falsche negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, die ab dem gemeinsamen Tatplan dazu führten, das zu versteuernde Einkommen zu reduzieren. Ob sie deswegen Mittäterin war, erscheint allerdings fraglich, ebenso ob sie eine eigene

<sup>4</sup> AG Wetzlar, 43 Cs 22 Js 51985/01 -, Ermittlungsakte Blatt 186.

<sup>5</sup> AG Kassel, 561/503 Js 12195/00 272 Cs.

<sup>6</sup> Amtsgericht Kassel, Urteil vom 13.12.00, - 561/503 Js 12195/00 272 Cs.

Steuerhinterziehung beging, da sie selbst keine positiven Einkünfte hatte und damit ihre eigenen Steuerschulden nicht reduzierte. Eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung ihres Ehemannes, der positive Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit hatte und die aufgrund der Geltendmachung ihrer negativen Einkünfte reduziert wurden, erscheint allerdings richtig. Dies ist jedoch kein Fall der strafrechtlichen Verantwortlichkeit eines Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung. Denn diese Fallgruppe setzt voraus, daß der Steuerpflichtige seine eigenen Einkünfte korrekt erklärt. Da die Ehefrau vorliegend keine positiven eigenen Einkünfte hatte und daher, hätte sie eine eigene Steuererklärung abgegeben und gesonderte Veranlagung beantragt, keine Steuern hätte hinterziehen können. Die Tat wäre also bei ihr in diesem Fall im Versuchsstadium stecken geblieben. Dies führt aber nicht dazu, daß diese Tat bei Zusammenveranlagung straflos wird. Die unter der Ehegattenverantwortlichkeit diskutierten Fälle sind andere: Der lediglich mitunterzeichnende Ehegatte wird meist in den Fällen relevant, in denen diese Ehegatten keine oder nur geringfügige Einkünfte hatte. Es sind die typischen Hausfrauenehen gemeint, in denen also der Ehemann das Geld verdient und die Ehefrau keinerlei eigene Einkünfte hat. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob durch die bloße Mitunterzeichnung des Ehegatten dieser strafrechtlich relevant in Erscheinung tritt, wenn der andere Ehegatte seine Einkünfte nicht zutreffend erklärt und der bloß mitunterzeichnende dies a) nicht weiß oder b) dies weiß und dennoch hiergegen nicht einschreitet.

#### IV. Verantwortlichkeit des falsch erklärenden Ehegatten

Unumstritten ist, daß die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Ehegatten, dessen eigene Einkünfte in der gemeinsamen Steuererklärung unrichtig oder unvollständig erklärt sind, bestehen bleibt. Durch die Zusammenveranlagung ändert sich diesbezüglich nichts gegenüber der getrennten Veranlagung. Für die eigene unrichtige Erklärung muß der Steuerpflichtige selbst steuerstrafrechtlich einstehen<sup>7</sup>.

#### V. Fehlende Verantwortlichkeit des gutgläubig bloß mitunterzeichnenden Ehegatten

Unumstritten ist auch der Fall, in dem der eine Ehegatte nichts von der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Angaben des anderen Ehegatten weiß. Mangels Vorsatz (es fehlt das kognitive Vorsatzelement) ist der Tatbestand des § 370 AO nicht gegeben<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 62.

<sup>8</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 62; Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DSfZ 1998, 829, 831, 832, 833; Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, 7. Auflage, Stand: 29. Erg.Lief. Nov. 2001, § 370 RN 16.2; Bay. ObLG, Urteil vom 11.05.1993, - 3 Ob OWi 16/93, wistra 1993, 236; Tormöhlen in Wannemacher, Steuerstrafrecht, Handbuch, 4. Auflage 1999, Rz. 1727.

## VI. Verantwortlichkeit des bösgläubigen, mitunterzeichnenden Ehegatten

Streitig sind hingegen die Fälle, in denen der Ehegatte eine Steuererklärung mitunterschreibt, obwohl er Kenntnis davon hat, daß der andere Ehegatte seine Einkünfte nicht vollständig oder unrichtig erklärt hat, während er seine eigenen Einkünfte hingegen richtig erklärt hat. Teilweise wird insoweit angenommen, daß der mitunterschreibende Ehegatte sich bereits dadurch strafbar macht, daß er mitunterschreibt, obwohl ihm bewußt ist, daß sein Ehepartner unrichtige oder unvollständige Angaben zu seinen Einkünften in der gemeinsamen Steuererklärung macht<sup>9</sup>. Mit der eigenhändigen Unterschrift im Steuerklärungsvordruck würden beide Ehegatten versichern, „die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen“ gemacht zu haben<sup>10</sup>. Daraus folge, so Reichle, daß mit der Unterzeichnung des Steuerklärungsformulars jeder Ehegatte erkläre, daß alle Angaben, die gemacht wurden, von ihm mitgetragen würden<sup>11</sup>. Nach dieser Ansicht würde sich jeder Ehegatte der Erklärung des anderen zueigen machen. Die Mitunterzeichnung des einen Ehegatten würde damit zu einer Art Garantieerklärung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des anderen Ehegatten. Bei dieser Fallkonstellation wird teilweise sogar davon ausgegangen, daß der mitunterzeichnende Ehegatte nicht bloß Gehilfe im Sinne des § 27 StGB, sondern im Einzelfall sogar Mittäter im Sinne des § 25 StGB sein könne<sup>12</sup>. Die Unterschriftsleistung des mitunterzeichnenden Ehegatten sei unabdingbare Voraussetzung für die Zusammenveranlagung. Damit sei die Mitunterzeichnung im Sinne der Äquivalenztheorie eine Ursache, die nicht hinweggedacht werden könne, ohne daß auch der konkrete Taterfolg entfiere. Damit sei die Mitunterzeichnung ursächlich im strafrechtlichen Sinne für den Taterfolg der Steuerhinterziehung<sup>13</sup>. Legt man Bedeutung und Erklärungsinhalt der Unterschrift des mitunterzeichnenden und mitwissenden Ehegatten und deren Erklärungswert aus, kommt man indessen zu dem Ergebnis, daß auch im Falle des positiv wissenden Ehegatten eine Strafbarkeit bei diesem nicht gegeben ist. Zwar versichert der mitunterzeichnende Ehegatte im Mantelbogen, die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen gefertigt zu haben, § 150 Abs. 2 AO. Entscheidend ist jedoch die Frage, ob sich diese Versicherung der Unterschrift auch auf die steuerlichen Angaben des Ehegatten oder nur auf den Teil der gemeinsamen Steuererklärung

<sup>9</sup> So Reichle, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 91.

<sup>10</sup> Reichle, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 91.

<sup>11</sup> Reichle, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 91.

<sup>12</sup> Samson in Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht, 3. Auflage 1985, § 370 RN 192.

<sup>13</sup> Reinisch, Die steuerstrafrechtliche Bedeutung des Mitunterzeichnens der Einkommensteuererklärung durch den Ehegatten, DStR 1965, 589 der jedoch im Ergebnis die Strafbarkeit des mitunterzeichnenden Ehegatten ablehnt, da dieser keine Pflichtnorm verletzt habe. Die Unterschrift sei vor allem eine Wissenserklärung in eigener Sache, aus der sich keine weitergehenden Offenbarungs- oder Wahrheitspflichten in den Angelegenheiten des anderen Ehegatten ergeben.

bezieht, die der mitwissende Ehegatte zu erklären hat und erklärt<sup>14</sup>. Bei der Zusammenveranlagung werden für jeden Ehegatten die jeweiligen Einkünfte zuerst getrennt ermittelt und erst nachfolgend zwecks Anwendung des Splitting-Tarifs gemäß § 32 a Abs. 5 EStG zusammengerechnet. Auch § 26 b EStG folgt im Prinzip der Individualbesteuerung und durchbricht dieses nicht. Die Ehegatten bilden nur ermittlungstechnisch eine Einheit<sup>15</sup>. Verfahrenstechnisch bleiben sie zwei getrennte Rechtssubjekte. Steuerschuldner im Sinne des § 157 Abs. 1 Satz 2 AO ist jeder Ehegatte für sich. Beide Ehegatten sind und bleiben jeweils eigene und natürliche Steuersubjekte<sup>16</sup>. Von dieser Trennung ging offenbar auch der Normgeber der Abgabenordnung 1977 aus: Die Abgabenordnung (bzw. das Einkommensteuergesetz) statuiert auch in den Fällen der Zusammenveranlagung keine besonderen oder erweiterten Überprüfungs- oder Einstandspflichten hinsichtlich der Erklärung des anderen Ehegatten<sup>17</sup>. Schon aus § 26 Abs. 3 EStG ist 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 so in den Genuß des regelmäßig vorteilhafteren Splitting-Verfahrens zu gelangen. Von einer Haftungserweiterung des Ehegatten für die Angaben des anderen geht das Gesetz jedoch damit nicht aus. Die Ehegatten werden nicht stillschweigend in steuerliche bzw. steuerstrafrechtliche Garantenpflichten eingebunden<sup>18</sup>.

Auch bei der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte jedes Ehegatten, die beide ihre Steuersubjektsqualität während der Ehe behalten, getrennt ermittelt und jeweils zugerechnet. Dementsprechend werden im Steuerbescheid die Einkünfte auch für jeden Ehegatten gesondert ausgewiesen. Im Falle der Zusammenveranlagung ergehen daher in dem Einkommensteuerbescheid zwei äußerlich zusammengefaßte, inhaltsgleiche Steuerfestsetzungen gegenüber zwei verschiedenen Steuerpflichtigen. Beide Bescheide sind auch verfahrensrechtlich

---

<sup>14</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63; Burkhard, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47.

<sup>15</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

<sup>16</sup> Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829, 831; Tipke in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage, § 9 RN 756 f.; Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 70. Erg.Lief. Mai 2001, § 26 b EStG RN 37.

<sup>17</sup> Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829, 831; Burkhard, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

<sup>18</sup> Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829, 832; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63; Burkhard, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47.

selbständig<sup>19</sup>. Die inhaltliche und verfahrensrechtliche Selbständigkeit der äußerlich zusammengefaßten Bescheide bestätigen auch §§ 350, 360 Abs. 3 AO sowie §§ 40, 60 Abs. 3 FGO: Jeder der zusammenveranlagten Ehegatten kann unabhängig vom anderen gegen den Einkommensteuerbescheid gesondert Einspruch einlegen, § 350 AO<sup>20</sup> und separat Klage erheben, § 40 FGO<sup>21</sup>. Der andere Ehegatte ist lediglich notwendig beizuladen, § 360 Abs. 3 AO<sup>22</sup>. Das Prinzip der Individualbesteuerung bzw. steuerrechtlichen Selbständigkeit schlägt auch auf die steuerstrafrechtliche Mitverantwortlichkeit für die Erklärung des jeweils anderen Ehegatten durch: So wie jeder Ehegatte trotz der Zusammenveranlagung nur für seine eigenen Einkünfte erklärungs-pflichtig ist, kann er auch nur für seine eigenen Angaben steuerstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden<sup>23</sup>. Es wäre verfehlt anzunehmen, mit seiner Unterschrift mache sich der Ehegatte auch die von seinem Partner gemachten Angaben zueigen oder bestätige gar deren Richtigkeit oder versichere, daß er für die Richtigkeit der Angaben seines Partners steuerstrafrechtlich einstehen wolle<sup>24</sup>. Daß die Vorteile der unrichtigen Erklärung des anderen Ehegatten dem mitunterschreibenden Ehegatten auch über den Splitting-Tarif im Rahmen der gemeinsamen Veranlagung zuteil werden – dies meinte wohl das Amtsgericht Kassel mit der Klammerwirkung – ist lediglich gesetzliche Folge der Zusammenveranlagung, nicht jedoch eine Folge seiner eigenen – richtigen – Erklärung.

Die Richtigkeit der vorstehenden Überlegungen ergibt sich auch aus den Prinzipien des Beitreibungsverfahrens: Die zusammenveranlagten Ehegatten werden zwar Gesamtschuldner der Einkommensteuer, § 44 Abs. 1 AO. Die Gesamtschuld kann aber nach den §§ 268 ff. AO aufgeteilt werden. Es handelt sich jedoch bei den §§ 268 ff. AO um spezielle Regeln im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens, deren Zweck es ist, die einzelnen zusammenveranlagten Steuerpflichtigen im Falle der Vollstreckung nicht schlechter zu stellen als nicht zusammenveranlagte Steuerpflichtige, ohne diesen die im Festsetzungsverfahren durch die

---

<sup>19</sup> BFH, BStBl. 1969 II, 343; BFH, Urteil vom 5.2.1971, VI R 301/66, BStBl. 1971 II, 331; BFH, Urteil vom 16.8.1978, I R 125/75, BStBl. 1979 II, 26; BFH, Urteil vom 31.10.1978, VIII R 196/77, BStBl. 1979 II, 401; BFH, Urteil vom 24.4.1986, IV R 82/84, BStBl. 1986 II, 545; Burkhard Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829; Burkhard, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

<sup>20</sup> Tipke in Tipke/Kruse, AO- und FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 94. Erg.Lief. April 2001, § 350 AO RN 19.

<sup>21</sup> Gräber/von Kroll, FGO-Kommentar, 4. Auflage, Vor § 40 RN 72.

<sup>22</sup> Tipke in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage 1998, § 9 RN 757.

<sup>23</sup> Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

<sup>24</sup> Möller, Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, S. 46 ff.; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

Zusammenveranlagung erlangten Vorteile zu nehmen<sup>25</sup>. Hier zeigt sich der Ausfluß aus Art. 6 Abs. 1 GG: Ehe und Familie stehen unter dem Schutz der besonderen staatlichen Ordnung. Die Ehe wird gefördert, die Vorteile aus der Anwendung des Splitting-Tarifs sollen bleiben und dennoch werden im Rahmen des Aufteilungsantrages nach § 268 AO die Steuerpflichtigen so behandelt, als wäre eine getrennte Veranlagung vorgenommen worden, so daß ihnen die steuerlichen Vorteile rechnerisch und wirtschaftlich bleiben, die jeweiligen Steuerrechtssubjekte jedoch nur für die von ihnen tatsächlich verursachten anteiligen Steuerschulden unter Berücksichtigung des Splitting-Tarifs wirtschaftlich im Falle der Vollstreckung eintreten müssen. Das gesamte Steuerhebungs- und Vollstreckungsverfahren zeigt also, daß die Einkünfte beider Ehegatten nicht vermischt und vermengt werden, vielmehr jeder Ehegatte im Rahmen der Zusammenveranlagung eigenständiges Steuerrechtssubjekt bleibt. Auch wenn aufgrund der Zusammenveranlagung ein Gesamtschuldverhältnis entsteht, ist dieses wieder aufteilbar, § 268 AO. Eine steuerstrafrechtliche Mithaftung des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten ergibt sich daher weder aus dem Gesetz, noch aus der Systematik, noch aus dem Erklärungsinhalt bei der Unterzeichnung.

Ehegatten werden jedoch durch die Heirat nicht zu einer strafrechtlichen Haftungsgemeinschaft verschmolzen – auch nicht im Rahmen einer Zusammenveranlagung. Dort unterzeichnet jeder Ehegatte nur für die Richtigkeit seiner eigenen Erklärungen. Entsprechend heißt es auch in der Unterschriftenzeile auf dem Mantelbogen: „Ich versichere, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben.“ Würde die Finanzverwaltung, die dieses Problem kennt, eine Mitverantwortung des anderen unterzeichnenden Ehegatten haben wollen, müßte sie die Unterschriftenzeile entsprechend ändern, etwa indem sie im Falle der Beantragung von Zusammenveranlagung die Ehegatten unterschreiben lassen würde, daß sie nicht nur für die eigene Erklärung, sondern auch für die des Ehegatten eintreten wollen. Singgemäß müßte dann in der Unterschriftenzeile etwa stehen: „Ich versichere die Richtigkeit meiner eigenen Angaben sowie die Richtigkeit der Angaben meines Ehegatten.“ Derartige Änderungen in der Unterschriftenzeile hat jedoch die Finanzverwaltung bislang nicht vorgenommen. Hieraus ist zu schließen, daß die Finanzverwaltung keine strafrechtliche Ehegattenverantwortlichkeit will und sieht. Ob die Änderung der Unterschriftenzeile mit vorstehendem Sinngehalt rechtlich zulässig wäre, erscheint zudem höchst problematisch. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Einführung des Ehegatten-Splitting-Tarifs die Ehe als Institut fördern und die jeweiligen Ehegatten im Einzelfall begünstigen. Denn nach Art. 6 Abs. 1 GG steht die Ehe und Familie unter dem

---

<sup>25</sup> Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 6. Auflage 2000, § 268 AO RN 1.

besonderen Schutz der staatlichen Ordnung und ist entsprechend gemäß Art. 6 Abs. 1 GG zu fördern. Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz<sup>26</sup>. Art. 6 Abs. 1 GG verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen<sup>27</sup>. Dieses Benachteiligungsverbot steht jeder Belastung oder Differenzierung entgegen, die die Ehe schlechter stellt als andere Lebens- und Erziehungsgemeinschaften<sup>28</sup>. Ausfluß dieses Förderprogramms ist eben die Gewährung des Splitting-Tarifs für Ehegatten, die den Antrag auf Zusammenveranlagung stellen und in dem betreffenden Veranlagungszeitraum mindestens für einen Tag zusammenleben<sup>29</sup>. Diese Förderung haftet nicht als negativer Annex, die strafrechtliche Mitverantwortlichkeit beinhaltet<sup>30</sup>. Die §§ 26 ff. EStG bezüglich der Zusammenveranlagung würden auch nicht dem Förderprogramm des Art. 6 Abs. 1 GG gerecht, wenn sie neben den steuerlichen Vorteilen der Gewährung des Splitting-Tarifs einen derartigen negativen Annex der steuerstrafrechtlichen Mitverantwortlichkeit hätten oder eine Garantienstellung der Ehegatten bezüglich der jeweiligen Richtigkeit der Erklärung des anderen als negatives Anhängsel mitkonstruieren würden. Denn dann würde nicht die Ehe, wie es Art. 6 Abs. 1 GG verlangt, begünstigt und besonders gefördert werden<sup>31</sup>, sondern die Ehegatten wären schlechter gestellt als nicht Zusammenveranlagte bzw. Nicht-Ehegatten. Das Hineinlesen einer derartigen Sippenhaft, wie es Kohlmann zutreffend nennt<sup>32</sup>, wäre daher rechtswidrig und verfassungswidrig.

## VII. Rechtsprechung des BFH

Zutreffend hat der BFH in seiner Entscheidung vom 16.04.02<sup>33</sup> erkannt, daß es steuerstrafrechtlich keine Ehegattenmitverantwortlichkeit durch den bloßen mitunterzeichnenden Ehegatten gibt<sup>34</sup>. Mit der Entscheidung vom 16.04.02 hat der BFH die Auffassung des FG Köln, Urteil vom 06.10.1999<sup>35</sup> bestätigt<sup>36</sup>.

<sup>26</sup> BVerfG, Beschluß vom 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. 1999 II, 182 = DB 1999, 180 = DStRE 1999, 99 = NJW 1999, 557.

<sup>27</sup> BVerfG, Beschluß vom 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. 1999 II, 182 = DB 1999, 180 = DStRE 1999, 99 = NJW 1999, 557.

<sup>28</sup> BVerfG, Beschluß vom 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. 1999 II, 182 = DB 1999, 180 = DStRE 1999, 99 = NJW 1999, 557.

<sup>29</sup> Seeger in Schmidt, EStG-Kommentar, 21. Auflage 2002, § 26 RN 5 bei z. B. „Versöhnungsversuch“.

<sup>30</sup> Burkhard, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47.

<sup>31</sup> BVerfG, Beschluß vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. 1999 II, 182 = DB 1999, 180 = DStRE 1999, 99 = NJW 1999, 557.

<sup>32</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief. November 2001, § 370 RN 25.

<sup>33</sup> BFH, Urteil vom 16.04.02, - IX R 40/00 -, DStZ 2002, 569.

<sup>34</sup> ebenso: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief. November 2001, § 370 RN 16.2; Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 169. Erg.Lief. Juli 2001, § 370 RN 130 und 137 g; FG Köln, Urteil vom 06.10.1999 – 11 K 5118/92 – (Revision BFH VII R 9/00), EFG 2000, 201 m. zustimmender Anm. Kreft, Haftung des mitunterzeichnenden



Das Finanzgericht Köln urteilte, dass eine Mittäterschaft oder Beihilfe eines Ehegatten zur Steuerhinterziehung des anderen Ehegatten nicht schon dann vorliege, wenn ein Ehegatte die gemeinsame Steuererklärung unterzeichne<sup>37</sup>. Das bloße Mitunterzeichnen im Rahmen der Zusammenveranlagung bei eigener zutreffender Erklärung der eigenen Einkünfte könne auch nicht als psychische Beihilfe in Form einer Bestärkung des Tatentschlusses bei X oder als Mitwirken an den Vorbereitungshandlungen angesehen werden.

Der BFH wies die Revision des FA zurück und bestätigte die Auffassung des FG Köln. Der BFH entschied insoweit wörtlich<sup>38</sup>:

„Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Einkommensteuerrecht liegt eine Beihilfe oder Mittäterschaft eines Ehegatten nicht schon dann vor, wenn ein Ehegatte die Einkommensteuererklärung mit unterzeichnet, obschon er weiß, dass die Angaben seines Gatten über dessen Einkünfte unzutreffend sind (so auch die hM. im Schrifttum, vgl. Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), Kommentar zur Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 370 AO Rz. 80; Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, 7. Aufl., § 370 AO Rdnr. 25; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Kommentar, 5. Aufl., § 370 AO Rn. 249; Burkhard in Deutsche Steuer-Zeitung – DStZ - 1998, 829 ff.; Seipl in Wolfgang Wannemacher, Steuerstrafrecht, Handbuch, 4. Aufl., 1999, Rz. 754; Tormöhlen in Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht – wistra - 2000, 406; Seiler in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 2. Aufl. 2002, § 26 Rn. 52; a.A. Rolletschke, DStZ 1999, 216 ff.; ders., DStZ 2000, 677 ff.; Reichle in wistra 1998, 91 f.). Das bloße Mitunterzeichnen der Steuererklärung, zu der der andere Ehegatte bei der Zusammenveranlagung verpflichtet ist, begründet noch keine Mitverantwortung des mitunterzeichnenden Ehegatten für die unrichtige Erklärung der Einkünfte des anderen Ehegatten (so auch Trzaskalik in HHSp, § 153 AO Rz. 6; Birkenfeld, in: Kirchhof/Söhn/Hellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 25).

Zusammenveranlagte Eheleute müssen nach § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abgeben. Beide haben den Vordruck eigenhändig zu unterschreiben und versichern damit, die Angaben nach bestem

---

Gatten, PStR 2000, 173 und Tormöhlen, Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Ehegatten unter besonderer Berücksichtigung der Haftungsnorm des § 71 AO, wistra 2000, 407.

<sup>35</sup> FG Köln, - 11 K 5118/92-, EFG 2000, 201.

<sup>36</sup> BFH, Urteil vom 16.04.02, - IX R 40/00 -, DStZ 2002, 569

<sup>37</sup> FG Köln, - 11 K 5118/92-, EFG 2000, 201, 202.

<sup>38</sup> BFH, Urteil vom 16.04.02, - IX R 40/00 -, DStZ 2002, 569.

Wissen und Gewissen gemacht zu haben (§ 25 Abs. 3 Satz 5 EStG, § 10 Abs. 2 AO 1977). Daraus lässt sich aber nicht folgern, dass alle Angaben auch von beiden Ehegatten mitgetragen werden (so aber Rolletschke, a.a.O.; Reichle, a.a.O.). Vielmehr beschränkt sich der Erklärungsgehalt der Unterschrift auf die Tatsachen, die den jeweiligen Ehegatten betreffen (so zutreffend Kohlmann, a.a.O., §370 AO 1977 Rdnr. 25; Hellmann in HHSp, § 370 AO Rz. 80; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., § 150 AO Tz. 20). Ein Ehegatte macht Angaben nur zu dem Sachverhalt, der seiner Wissenssphäre zuzurechnen ist (vgl. zu Steuererklärungen Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH - vom 14. Januar 1998 – X R 84/95 -, BFHE 185, 111, BStBl. II 1999, 203). § 25 Abs. 3 Sätze 2 und 5 EStG ist Teil des Abschnitts III. Veranlagung. Deshalb ist der Inhalt der gemeinsamen Erklärung im Kontext mit den Vorschriften über die Zusammenveranlagung auszulegen. Nach § 26 Abs. 1 § 26 b EStG folgt das Gesetz im Bereich des Erzielens steuerbarer Einkünfte dem Prinzip der Individualbesteuerung. Jeder Ehegatte für sich erzielt Einkünfte, wenn er in seiner Person den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht. Im Anschluß an die für jeden Ehegatten gesondert vorzunehmende Ermittlung der Einkünfte werden die von den Ehegatten erzielten Einkünfte bei der Zusammenveranlagung gemäß § 26 b EStG zunächst zusammengerechnet und den Ehegatten gemeinsam zugerechnet. "Sodann", und das heißt: nach Zusammenrechnen und gemeinsamen Zurechnen werden die Ehegatten gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt (vgl. BFH-Beschluss vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, zu C. IV. 1. b). Mit der so jeweils zu unterscheidenden Wissenssphäre korrespondiert der Erklärungsgehalt der Unterschrift und damit der Verantwortungsbereich des jeweiligen Ehegatten: Betrifft die Erklärung Einkünfte, die nur von einem Ehegatten erzielt werden, so macht nur derjenige Ehegatte "Angaben", der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht. Bezieht sich die Einkommensteuererklärung hingegen auf solche Besteuerungsmerkmale, die - wie z. B. Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen - beide Ehegatten betreffen, so beziehen sich auch ihre Erklärungen auf dieses Merkmal."

Zutreffend hat der BFH eine Ehegattenverantwortlichkeit durch bloße Mitunterzeichnung der gemeinsamen Steuererklärung im Rahmen der Zusammenveranlagung abgelehnt<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> BFH, Urteil vom 16.04.02, - IX R 40/00 -, DStZ 2002, 569; Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829; ders., Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 63.

Die Entscheidung des BFH vom 16.04.02 bestätigt die herrschende Meinung in Literatur und Rechtsprechung. Soweit ersichtlich, hat bislang höchstrichterlich noch kein Gericht die Frage der Ehegattenverantwortlichkeit zu entscheiden gehabt. Als einziges Obergericht hat das Reichsgericht zur Frage der Ehegattenverantwortlichkeit durch Urteil vom 25.01.1932 Stellung genommen<sup>40</sup>. Das Urteil basierte 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 Ehemannes<sup>41</sup>. In dem damaligen Revisionsverfahren über das das Reichsgericht zu entscheiden hatte, kam es daher folgerichtig nicht zu einer Verurteilung der Ehefrau mangels eigener 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 Norm Änderungen nicht mehr übertragen werden. Denn aus der früheren Gesamterklärungspflicht des Ehemannes wurde seit 1956 eine Einzelerklärungspflicht jedes der zusammenveranlagten Ehegatten<sup>42</sup>. Damit ist festzustellen, daß der BFH, soweit ersichtlich erstmals mit der Frage der Ehegattenverantwortlichkeit des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten mit der vorliegenden Entscheidung Stellung genommen hat. Die Entscheidung ist dogmatisch zutreffend. Sie stimmt auch mit der weitaus überwiegenden Meinung in der Literatur überein. Entgegenstehende Rechtsprechungsentscheidungen sind nicht bekannt bzw. nicht publiziert. Auch wenn die Kritiker ihr vielleicht entgegenhalten mögen, daß sie lediglich vom BFH komme und nicht von einem für Strafsachen zuständigen ordentlichen Gericht, müssen die Kritiker dennoch anerkennen, daß das höchste deutsche Finanzgericht in einer gut begründeten und sorgfältig subsumierten Entscheidung zu dem einzig zutreffenden Ergebnis gekommen ist.

Der dem BFH entgegenstehenden Rechtsauffassung einiger Teile der Finanzverwaltung, z. B. Reichle, Rolletschke und des FA Wetzlar, kann nach alledem nicht gefolgt werden. Die vom Finanzamt Wetzlar zitierte Rechtsprechung vom AG Kassel bzw. OLG Frankfurt am Main betrifft einen anderen Fall als die, die unter dem

---

<sup>40</sup> RGH, Urteil vom 25.1.1932, III 739/31, RGSt 66, 91.

<sup>41</sup> § 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 vom 08.05.1926 für beide Ehegatten allein vom Ehemann abzugeben. Die Steuererklärung mußte aber das Einkommen der Ehefrau mitumfassen und galt zugleich als Steuererklärung der Ehefrau. Sinngemäß lauteten noch der § 26 EStG 1955 und § 57 EStDV 1950. 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, Die steuerstrafrechtliche Bedeutung des Mitunterzeichnens der Einkommensteuererklärung durch den Ehegatten, DStR 1965, 589, 590 m. w. N.

<sup>42</sup> Reinisch, Die steuerstrafrechtliche Bedeutung des Mitunterzeichnens der Einkommensteuererklärung durch den Ehegatten, DStR 1965, 589, 591.

Stichwort „Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht“ diskutiert werden. Der vom AG Kassel entschiedene Fall, der in der Revision vor dem OLG Frankfurt Bestand hatte, betraf eben keinen typischen Fall der sog. Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, sondern vielmehr einen Fall, in dem beide Ehegatten im Rahmen der Zusammenveranlagung jeweils für sich eine falsche Steuererklärung abgegeben haben, in dem die Ehefrau über ein getürktes Mietverhältnis zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kam, den einzigen Einkünften die sie hatte und der Ehemann aufgrund hoher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit eine Verrechnung mit den negativen Einkünften wollte und voraussah, daß mit Vorlage des getürkten Mietvertrages seine Steuerlast sinken würde. Er hat dabei gehandelt, indem er den getürkten Mietvertrag von seiner Frau fertigen ließ und ihn beim Finanzamt einreichte, während seine Frau handelte, indem sie einen fingierten Mietvertrag als angebliche Vermieterin unterschrieb. Die Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht beinhaltet jedoch lediglich die Fälle, in denen der eine Ehegatte keine Einkünfte hat oder jedenfalls seine Einkünfte korrekt erklärt und von seinem Ehegatten weiß, daß dieser seine Einkünfte falsch erklärt. Für diesen Fall hat der BFH entschieden, daß es insoweit keine Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht gibt. Da für die Haftungsnorm des § 71 AO eine Steuerhinterziehung oder jedenfalls eine Teilnahme hieran tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist, hat der BFH konsequent und zu Recht steuerliche Mithaftung des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten verneint.

#### VIII. Ausblick:

In vielen Verfahren bot man dem lediglich mitunterzeichnenden Ehegatten (die sog. Hausfrauenfälle) eine Einstellung nach § 153 a StPO gegen Zahlung einer Auflage an, während der andere Ehegatte (meist der Ehemann) eine Steuerhinterziehung im Strafbefehlswege oder aufgrund Anklage und öffentlicher Hauptverhandlung entsprechend als Täter verurteilt wurde. In der Praxis waren die Fälle häufig, in denen hier auch teilweise beide Ehegatten einen zumindest an Tagessätzen gleich hohen Strafbefehl, den das Finanzamt (BuStra) beantragt hatte, über das Gericht zugestellt erhielten. Diese Fälle dürften nun (hoffentlich) endlich der Vergangenheit angehören, wenn die Strafrichter die Strafbefehlsanträge insoweit sorgfältig lesen und prüfen und in den Fällen der Ehegattenverantwortlichkeit die Unterzeichnung eines Strafbefehlsantrages hinsichtlich des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten künftig (hoffentlich) ablehnen werden.

Beratungshinweis:
-------------------

Akzeptieren Sie als Berater bzw. Verteidiger des bloß mitunterzeichnenden Ehegatten niemals strafrechtliche Sanktionen gegen den bloß mitunterzeichnenden Ehegatten oder auch nur eine Einstellung nach §§ 153, 153 a StPO.

Die einzig richtige Verfahrensbeendigung ist die Einstellung des Verfahrens gegen den bloß mitunterzeichnenden Ehegatten nach § 170 Abs. 2 StPO bzw falls es zu einer Anklage kommt, der Freispruch.

#### IX. Fazit:

Es gibt keine steuerliche oder steuerstrafrechtliche Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht. Dies bedeutet, daß auch dann, wenn der Ehegatte weiß, daß der andere Ehegatte seine Einkünfte nicht korrekt erklärt, selbst sich aber steuerlich korrekt erklärt (entweder weil er keine eigenen Einkünfte hat oder seine eigenen Einkünfte vollständig und korrekt erklärt), weder steuerlich noch steuerstrafrechtlich sich nachteilige Konsequenzen für ihn hieraus ergeben, er also insoweit nicht strafrechtlich relevant in Erscheinung tritt und auch nicht z. B. über §§ 191, 71 AO steuerlich wegen der bloßen Mitunterzeichnung in Haftung genommen werden kann.