

Beschluss

5 V 2068/14

In dem Verfahren

des Herrn

- Antragsteller -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt

- Antragsgegner -

wegen Haftung für Steuern, (Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz nach § 69 Abs.3 FGO)

hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz - 5. Senat - am 7. Januar 2015 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	Kramer,
den Richter am Finanzgericht	Riehl und
die Richterin am Finanzgericht	Lang

beschlossen:

- I. Der Antrag wird abgelehnt.
- II. Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

I.

Der Antragsteller ist Geschäftsführer der „X GmbH“ (i.F.: GmbH), die Kassensysteme herstellt und vertreibt. Mit Rechnung vom 07.11.2002 (Bl. 27 Haftungsakten - HA -)erwarb Herr A für sein in W betriebenes Eiscafe von der GmbH ein Kassensystem, das neben diverser Hardware die Software "AriadneNT" umfasst.

Bei einer in der Zeit von 14.08.2007 bis 28.06.2012 (mit Unterbrechungen) durchgeführten kombinierten Außen- und Steuerfahndungsprüfung bei A stellte die Prüferin fest, dass A mindestens seit Dezember 2003 Manipulationen an den im Kassensystem erfassten Daten vorgenommen hatte, die zu einer erheblichen Minderung der tatsächlich erzielten Umsätze führten. Im Rahmen dieser Prüfung erfolgten Durchsuchungen bei A (am 10.09.2009 und am 19.04.2012). Am 03.08.2009 wurde gegen A ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Bei der am 10.09.2009 im Eiscafedurchgeführten Durchsuchung wurden u.a. die Festplatte des dort befindlichen PC's, auf dem sich das Kassenprogramm "AriadneNT" befand, sowie ein USB-Stick sichergestellt. Auf dem USB-Stick befand sich ein passwortgestütztes Manipulationsprogramm "Asteroids.exe". Das Passwort wurde später durch das Landeskriminalamt enttarnt. Beim dem Manipulationsprogramm handelt es sich um ein als Spiel getarntes Programmmodul zur nachträglichen Verkürzung der in dem Kassensystem "AriadneNT" erfassten Umsätze. Dabei wird das Manipulationsmodul, durch Eingabe einer Tastenkombination, welche die Funktion eines Passworts hat, aus dem Spielmodus heraus gestartet. Der jeweilige Anwender erhält sodann die Möglichkeit, die Kasseneinnahmen prozentual zu kürzen. Dabei werden täglich mehrere Buchungen storniert, bis das erwünschte Ergebnis, nämlich ein um einen vorgegebenen Prozentsatz gekürzter Umsatz, erreicht ist. Die entsprechenden Berichte wie Kassenberichte, Finanzberichte etc. mit den gekürzten Einnahmen können anschließend im Kassensystem "AriadneNT" ausgedruckt werden. Die von der Prüferin vorgenommene Auswertung der Kassendaten ergab, dass und in welchem Umfang A mit Hilfe der Manipulationssoftware seine Umsätze verkürzt hatte. Bei einer zweiten Durchsuchung im Eiscafe stellte sich heraus, dass seit ca. acht Wochen ein neues Kassensystem genutzt wurde. Die Auswertung des sichergestelltenabgebauten ehemaligen Kassen-PC's ergab, dass A das Manipulationssystem auch nach der

ersten Durchsuchung weiterverwendet hatte. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Steuerfahndungsbericht vom 28.06.2012 (Bl. 5 ff.HA) Bezug genommen. Am 18.06.2012 wurde A inhaftiert.

Auf der Basis dieser geminderten Umsätze hatte A seine Steuererklärungen erstellt und damit Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 bis 2011 einschl. Nebenabgaben i.H.v. rund 2.69 Mio € verkürzt. Die sich nach dem Bericht der Steuerfahndung ergebenden Steuerfestsetzungen gegen A sind allesamt bestandskräftig geworden.

In dem Strafverfahren vor dem Landgericht räumte A die Manipulationen in vollem Umfang ein. Er gab an, der USB-Stick sei ihm mit der Manipulationssoftware vom Verkäufer des Kassensystems als Zubehör gleich mitgeliefert worden und er sei von diesem auch in die Benutzung der Manipulationssoftware eingewiesen worden. Dabei sei ihm versichert worden, die Software könne völlig risikolos eingesetzt werden. Da sie so einfach in der Bedienung gewesen sei und sogar bei der ersten Durchsuchung trotz Sicherstellung des USB-Sticks zunächst nicht aufgefallen sei, habe er sie auch bis zu seiner Inhaftierung weiterverwendet (Bl. 18 <23> HA). Im Hinblick auf (angebliche) zusätzliche Betriebsausgaben wurde im Strafverfahren die Berechnung der hinterzogenen Einkommensteuer auf der Basis von gegenüber dem Steuerverfahren nochmals pauschal um 30% der hinzugerechneten Erlöse gekürzten Gewinnzuschätzungen vorgenommen. Der Veranlagungszeitraum 2011, für den die Steuerfahndung ebenfalls erhebliche Umsatz- und Gewinnverkürzungen festgestellt hatte, war aus Vereinfachungsgründen nicht Gegenstand des Gerichtsverfahrens. Mit Urteil des LG vom 17.12.2012 (Bl. 18 ff. HA) wurde A wegen Steuerhinterziehung in 24 Fällen (Tatzeitraum 2003 bis 2010; Summe hinterzogener Steuer: 1.932.037,18 €) zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Das Urteil wurde rechtskräftig (Bl. 18 HA).

Am 19.12.2011 wurde gegen den Antragsteller ein Verfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung im Falle des A u.a. eingeleitet. Bei einer am 08.02.2012 vorgenommenen Durchsuchung der Geschäftsräume der GmbH und der Wohnung des Antragstellers wurden im Büro des Antragstellers in den Räumen der GmbH ein Stand-PC und in der Wohnung ein USB-Stick sichergestellt. Laut einem Aktenvermerk der Steuerfahndung des Finanzamts (Steufa) vom 15.02.2012 (Bl. 28 ff. HA) befand sich jeweils das Programm "AriadneNT" in einer ausführbaren Installationsdatei (setup.exe) in der Verzeichnisstruktur. Bei Ausführen/Installieren des Programms "AriadneNT" sei - so der Vermerk - ein Registryeintrag in die Systemdateien von Windows vorgenommen worden. Dieser Eintrag (Prüfsumme) entspreche nach Entschlüsseln dem Passwort der Schadsoftware "Asteroids". Neben der Installationsroutine (setup.exe) sei im Programmordner ein weiteres Programm "Ariadne.cab" abgelegt gewesen. Beim Öffnen der Datei "Ariadne.cab" sei neben einer Vielzahl von Programmdateien auch bereits das Programm "Asteroids" vor Installation vorhanden gewesen. Nach Installation von "Ariadne.setup.exe" werde ein separater Ordner "Asteroids" mit der Schadsoftware installiert. Die Steufa ging deshalb davon aus, dass das Programm "Asteroids" mit dem damit verbundenen Verkürzungsprogramm mit dem eigentlichen Hauptprogramm "AriadneNT" verbunden ist und keine separaten Softwarebausteine vorliegen. Ferner wurden bei der Durchsuchung auf dem PC des Antragstellers die manipulierten Daten des A für den Zeitraum vom 08.12.2003 bis 09.06.2005 vorgefunden (vgl. die Aktenvermerke der Steufa des Finanzamts A vom 04.06.2012, Bl. 34 ff. und 106 f. HA und der Steufa des Finanzamts B vom 14.02.2012, Bl. 131 f. HA, vgl. ferner den Vermerk über straf- und bußgeldrechtliche Feststellungen in Bezug auf A vom 05.07.2012, Bl. 51 ff. HA sowie die Berichtigung des strafrechtlichen Aktenvermerks vom 17.08.2012, Bl. 61 ff. HA).

Bei einer persönlichen Befragung durch die Steufa am 10.02.2014 (Bl. 140 ff. HA) gab A an, er habe das Kassensystem "AriadneNT" von dem Antragsteller erworben, nachdem dieser ihn in seinem Eiscafé angesprochen habe. Der Antragsteller habe ihm beim Kauf der Kasse das Manipulationsprogramm "Asteroids.exe" angeboten. Er habe ihm die Funktion einschließlich der zu tätigenen Arbeitsschritte gezeigt und auch erklärt, wie der Prozentsatz (der Umsatzverkürzung) geändert werden könne. Er - A - habe seine Speisekarte dem Antragsteller übergeben, der sodann die Programmierung der Kasse und der Ordermänner (Endgeräte für die Kellner) vorgenommen habe. Bei der Aufstellung habe der Antragsteller seine - des A - Mitarbeiter in die Bedienung der Kasse und der Ordermänner eingewiesen. Die Kassenabschlüsse habe er, A, selbst gemacht, nachdem der Antragsteller ihm dies erklärt habe. Reparaturen seien vom Antragsteller oder dessen Mitarbeitern durchgeführt worden. Umprogrammierungen (z.B. Änderung der Speisekarte) habe der Antragsteller gegebenenfalls online vorgenommen. Das Manipulationsprogramm habe er, A, dann täglich angewendet. Im Lauf des Jahres 2012 sei er angerufen worden, die Kasse sei nicht mehr sicher, das Finanzamt wisse Bescheid, er solle die Kasse vernichten. Wer der Anrufer war könne er nicht mehr sagen, es sei nicht der Antragsteller gewesen. Dieser habe ihm nach seinem Rückruf mitgeteilt, er solle ihn nicht mehr anrufen.

Im Rahmen eines gegen ihn einzuleitenden Strafverfahrens wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung gab M einem Aktenvermerk des Finanzamts B - Steuerfahndungsstelle - vom 20.02.2012 (Bl. 129 HA) zufolge an, er sei für das Programm des Kassensoftwaresystems "Ariadne NT" selbst, dessen Fortentwicklung wie auch für Hard- und Softwarefragen von Kunden zuständig. Außerdem weise er Kunden bei Bedarf in das Programm ein. Hinsichtlich der Manipulationssoftware "Asteroids" erklärte er dem Vermerk zufolge, er habe das Spiel so nebenbei mit programmiert, von einer Manipulationssoftware wisse er nichts.

Da A die hinterzogenen Beträge nicht entrichtete und auch Vollstreckungsmaßnahmen im Wesentlichen ohne Erfolg blieben, teilte der Antragsgegner dem Antragsteller mit, es sei beabsichtigt, ihn als Gehilfen bei der Steuerhinterziehung des A in Haftung zu nehmen (Bl. 81 HA).

Mit Bescheid vom 29.08.2013 (Bl. 95 ff. HA) erließ der Antragsgegner einen Haftungsbescheid für Steuerrückstände des A i.H.v. 2.776.291,96 € (einschl. Säumniszuschläge i.H.v. 81.662,50 €).

Gegen diesen Bescheid legte der Antragsteller Einspruch ein (Bl. 102 HA). Er verneinte eine Verantwortlichkeit für das Manipulationsprogramm. Dieses habe sein Mitarbeiter M entwickelt, er selbst habe keine Kenntnis von der Manipulationssoftware gehabt. Sie sei so versteckt gewesen, dass sie auch die Steuerfahnder bei der ersten Durchsuchung nicht entdeckt hätten. Die Source-Codes und die Compiler für die Programmierung des Kassensystems und der Manipulationssoftware seien nicht auf den Rechnern der GmbH gefunden worden, sondern hätten sich ausschließlich auf dem passwortgeschützten Laptop des M befunden. Er selbst habe nur im Vertrieb ausgeholfen. Er bestreite die Installation und Einweisung des A. Da ihm der Antragsgegner keine taggenauen Daten für das Angebot und die Installation nenne, könne er nicht nachweisen, dass er an den entsprechenden Terminen gar nicht anwesend gewesen sein könne. Die Aussage des A vom 10.02.2014 stehe im Widerspruch zur Aussage von dessen Prozessbevollmächtigten im Strafverfahren hinsichtlich des Beginns der Anschaffung und Nutzung des von ihm - dem Antragsteller - erworbenen Kassensystems. Da ihm die sichergestellten Datenbanken nicht zur Verfügung gestellt würden, könne er dieser Unterlagen nicht einer eigenen technische Auswertung unterziehen und den Umfang der Manipulation nicht überprüfen. Auch sei er nicht in die Vernehmung des A eingebunden worden. Auch enthalte das Vernehmungsprotokoll die gestellten Fragen nicht wörtlich. Bei den Aussagen des A handle es sich um Schutzbehauptungen, um eine Strafmilderung zu erreichen.

Es sei nicht zutreffend, dass die Rückstände vom Vollstreckungsschuldner A nicht hätten beigetrieben werden können. A verfüge über Grundvermögen und Bankguthaben in Italien. Er habe im Jahr 2013 Grundbesitz und einen PKW in Italienschenweise auf seine Söhne übertragen. A sei bis jetzt keine eidesstattliche Versicherung abgenommen worden. Der Antragsgegner sei auch der Frage nicht nachgegangen, ob A seinen Betrieb nicht unter Wert veräußert hat. Solange aber die Vollstreckung gegen A nicht erfolglos geblieben, bzw. anzunehmen sei, dass sie aussichtslos wäre, könne er als Haftungsschuldner nicht auf Zahlung in Anspruch genommen werden; die Ausnahme des § 219 S. 2 AO gelte für den Gehilfen nicht. Jedenfalls sei die Haftung auf die Beträge zu beschränken, die im Urteil des Landgerichts gegen A aufgelistet sind, also ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer sowie Einkommen- und Umsatzsteuer für 2011.

Zwischenzeitlich konnten noch 60.000 € aus der Pfändung des Kaufpreisanspruchs erlangt werden, den A gegen die Erwerber seines Betriebes hatte.

Mit geänderten Haftungsbescheiden vom 03.02.2014 (Bl. 133 HA) und 19.03.2014 (Bl. 150 HA) nahm der Antragsgegner die Haftung hinsichtlich der Säumniszuschläge zurück und beschränkte die Haftung für die Jahre 2003 bis 2010 auf die im Urteil des Landgerichts Koblenz aufgeführten Beträge einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer und minderte die Haftungssumme um die von A erhaltenen Zahlungen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 26.06.2014 änderte der Antragsgegner den angefochtenen Bescheid und setzte die Haftungssumme anderweitig auf 1.639.652,55 € fest. Dabei verzichtete er auf eine Inhaftungnahme des Antragstellers für Solidaritätszuschläge, Kirchensteuern und Zinsen gemäß § 233a AO. Im Übrigen wies er den Einspruch als unbegründet zurück. Auf die Einspruchsentscheidung mit der geänderten Berechnung der Haftungssumme (Bl. 169 ff. <176> HA) wird Bezug genommen.

Am 15.07.2014 hat der Antragsteller im Verfahren 5 K 1915/14 des erkennenden Senats Klage erhoben und am 22.08.2014 einen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gestellt.

Zur Begründung macht er geltend, es bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheids. Solche Zweifel bestünden etwa dann, wenn es an einer vollständigen und zutreffenden Erfassung und Aufklärung des Sachverhalts durch das Finanzamt fehle. Unter Berücksichtigung der hier anzuwendenden strafprozessualen Maßstäbe (insbesondere des Grundsatzes "in dubio pro reo") habe der Antragsgegner nach aktuellem Verfahrensstand im Rahmen seiner Feststellungslast nicht darlegen können, dass die Voraussetzungen für eine Haftung des Antragstellers gemäß § 71 AO erfüllt seien. Eine solche Haftung setze voraus, dass sich dieser einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Haupttäters schuldig gemacht habe. Dazu müssten drei objektive Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich eine Steuerhinterziehung des Haupttäters, eine Beihilfehandlung zur Haupttat durch den Antragsteller sowie die Kausalität der Beihilfehandlung für die Begehung der Haupttat erfüllt sein.

Der Antragsgegner stütze sich hinsichtlich der vermeintlichen Beihilfehandlung durch den Antragsteller ausschließlich auf die Aussagen des Haupttäters. Diese Aussagen seien jedoch unglaubhaft und der Haupttäter unglaubwürdig. Der Antragsteller habe stets bestritten, Verkaufsgespräche hinsichtlich des Kassensystems "AriadneNT" mit A geführt und das angeblich von der GmbH stammende Manipulationsprogramm bei A installiert und diesen in die Bedienung eingewiesen zu haben. Der Antragsgegner habe nicht darlegen können, wann genau insbesondere die Installation und Einweisung im Eiscafé des A vorgenommen worden sein solle. Die Aussagen des A seien als alleiniges Beweismittel nicht tauglich, um eine Beihilfe des Antragstellers unzweifelhaft festzustellen. Die Aussagen seien widersprüchlich und somit unglaubhaft. Er habe durch seinen Strafverteidiger

Rechtsanwalt Dr. S mitAnschreiben vom 09.11.2012 an die Staatsanwaltschaft den Sachverhalt wie folgt schildern lassen:

„Herr A hat sich vor Eröffnung der Eisdielen A in W erkundigt, welche Firmen Kassensysteme anbieten. In diesem Zusammenhang hat er [den Antragsteller] kennengelernt“.

Nach den Festsetzungen im Urteil des Landgerichts sei A seit dem 16.11.2002 Inhaber des Eiscafés. Nach den Ausführungen des Antragsgegners in seinem ursprünglichen Haftungsbescheid vom 05.09.2013 gegenüber dem Antragsteller habe A mit Rechnung vom 07.11.2002 das Kassensystem "AriadneNT" von der GmbH gekauft. In einem persönlichen Gespräch mit Vertretern des Antragsgegners am 30.01.2014 habe der Antragsteller durch seine Prozessbevollmächtigten daraufhingewiesen, dass der Antragsteller im November 2002 im Ausland auf der alljährlichen internationalen Eismesse in L, Italien, gewesen sei und somit die Vorwürfe der persönlichen Installation und Einweisung in die Manipulationssoftware durch den Antragsteller nicht zutreffend seien. Daraufhin habe A seine Aussage im Rahmen seiner Vernehmung am 10.02.2014 geändert und behauptet, der Antragsteller habe ihn in seinem Eiscafé in Worms angesprochen, um sich zu erkundigen, ob er - A - eine Kasse benötige. Dies solle zudem nun im Jahr 2003, also nach der Eröffnung des Eiscafés, stattgefunden haben. Der Antragsgegner ziehe nicht in Erwägung, dass die ursprüngliche Aussage in dem Schreiben des Rechtsanwalts Dr. S lediglich Schutzbehauptungen des A seien, um von dessen eigener kriminellen Energie abzulenken. Zudem sei die Benennung des Lieferanten des Kassensystems im Rahmen des Strafurteils gegen A strafmildernd berücksichtigt worden. Dies könne auch ein Motiv für A sein, seine ursprünglichen Aussagen in der erneuten Befragung vom 10.02.2014 nicht vollständig zu revidieren, da er negative Folgen für seine Haftungsverschonungsregeln oder eine etwaige vorzeitige Bewährung befürchten müsste.

Die bei der Durchsuchung der Büroräume der GmbH gefundene Datei "AriadneNameStatistik.mdb" habe keine Aussagekraft, da solche Dateien im Rahmen der Fernwartung üblicherweise und systemgesteuert auf den Rechnern der GmbH abgelegt worden seien. Zudem bestehe in der Firma eine sog. "open desktop"-Philosophie, d. h. jeder Mitarbeiter könne jeden Rechner, die in der Regel zurückgegebene Rechner von Kunden seien, benutzen, ohne dass ein individualisierter Zugriff mit Kennung und Passwörtern bestehe. Einzige Ausnahme sei der Laptop des M gewesen. Die vorgefundene Datei sei laut einem Aktenvermerk des Finanzamts A vom 23.10.2013 außerdem bereits manipuliert worden. Sie gebe somit keinen Hinweis, dass die Manipulation durch jemand anderen vorgenommen worden sei als durch A selbst.

Der Antragsgegner trage vor, dass das Kassensystem "AriadneNT" inklusive der Manipulationssoftware im Rahmen der Durchsuchungen sowohl auf einem USB-Stick in der Privatwohnung des Antragstellers als auch auf den Rechnern in den Büroräumen der GmbH vorgefunden worden sei. Dies habe jedoch keine Aussagekraft. Der Antragsteller habe keine Kenntnis von einer Manipulationssoftware für das Kassensystem "Ariadne NT". Der Geschäftsbereich für die Kassensysteme sei von M betreut worden, der für das Kassensystem "AriadneNT", dessen Fortentwicklung sowie für Hard- und Softwarefragen zuständig gewesen sei. Dies habe M nach einem Aktenvermerk des Finanzamts B vom 20.02.2012 in seiner Vernehmung im Rahmen eines gegen ihn eingeleiteten Strafverfahrens eingestanden. Sowohl die Source-Codes als auch der Compiler für die Programmierung des Kassensystems "AriadneNT" und der Manipulationssoftware seien auf keinem Rechner der GmbH gefunden worden und dürften sich ausschließlich auf dem persönlichen, passwortgeschützten Laptop des M befinden. Der Antragsteller habe im Rahmen des Vertriebs des Kassensystems "AriadneNT" sowie der Betreuung der Kunden lediglich ausgeholfen, vor allem wenn M keine Zeit gehabt habe. Daher hätte auch im Rahmen der Durchsuchung der Privatwohnung beim Antragsteller auf einem USB-Stick das Kassensystem "AriadneNT" gefunden werden können. Dass dieses ebenfalls die Manipulationssoftware mit beinhaltet habe, sei kein Beweis, dass der Antragsteller selbst von der Manipulationssoftware Kenntnis gehabt habe. Selbst die Steuerfahndung habe bei ihrer technischen Analyse im Anschluss an der ersten Durchsuchung des Eiscafés des A die gut getarnte Manipulationssoftware nicht gefunden.

Die Herausgabe der bei A sichergestellten Daten sei vom Antragsgegners abgelehnt worden, womit der Antragsteller in seiner Verteidigung massiv behindert werde. Es werde ihm die Möglichkeit genommen, anhand einer eigenen technischen Analyse dieser Daten zu überprüfen, ob überhaupt (und wenn ja, wie lange) A mit dem Manipulationsprogramm Umsätze verkürzt habe und ob die auf diesem Wege verkürzten Umsätze auch tatsächlich der Höhe nach gegenüber dem Finanzamt zur Begehung einer Steuerhinterziehung erklärt worden seien und damit Beweise vorzulegen, dass möglicherweise die Verwendung des Manipulationsprogramms nicht kausal für die Steuerhinterziehung des A sei.

Die sofortige Vollziehung des angefochtenen Haftungsbescheids würde ferner eine unbillige Härte für den Antragsteller bedeuten, die auch durch Rücknahme im Hauptsacheverfahren nicht wieder gut gemacht werden könnte. Der Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung habe eine Höhe von insgesamt 1.639.652,55 €. Weder der Antragsteller noch die GmbH verfüge über ausreichend Liquidität, um in Vorleistung treten zu können. Der Antragsteller verfüge über ein monatliches Geschäftsführer-Gehalt in Höhe von 2.500,- € netto und sei gegenüber zwei minderjährigen Kindern unterhaltspflichtig. Er verfüge über kein nennenswertes liquides Vermögen. Das einzig nennenswerte Vermögen sei seine Mehrheitsbeteiligung an der GmbH sowie sein Miteigentümeranteil in Höhe von 50 % am Grundstück, S-Straße, U, welches als Betriebsgrundstück für die GmbH diene. Nach dem Jahresabschluss zum 31.12.2012 habe die GmbH einen Bilanzverlust in Höhe von 35.807,26 € und verfüge über kein nennenswertes liquides Vermögen. Eine Vollstreckung in die Geschäftsanteile an der GmbH sowie in den Miteigentümeranteil am Betriebsgrundstück

würde die wirtschaftliche Existenzgrundlage des Antragstellers vernichten. Sollten sich die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids im Hauptsacheverfahren bestätigen, sei eine Wiederherstellung dieser Existenzgrundlage nicht vorstellbar.

Der Antragsteller beantragt,

die Vollziehung des Haftungsbescheides vom 19.03.2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.06.2014 auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen.

Er führt aus: Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der rechtskräftigen Verurteilung des A durch das Landgericht Koblenz stehe zweifelsfrei fest, dass A in der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Größenordnung Steuern hinterzogen habe. Die Manipulation sei nach den Ausführungen in dem Strafteil durch Manipulation mittels einer speziellen Computersoftware erfolgt. Das Manipulationsprogramm habe A von der GmbH, deren Geschäftsführer der Antragsteller sei, erworben. Mit diesem Manipulationsprogramm seien die Umsätze während des gesamten Haftungszeitraum verkürzt worden, wie sich aus den Feststellungen der Steuerfahndung sowie aus den glaubhaften Angaben des A in dem Strafverfahren ergebe. Die Ausführungen des Antragstellers hinsichtlich der Frage der Manipulation der Umsätze des A mit Hilfe des von der GmbH stammenden Manipulationsprogramm seien nicht relevant, da feststehe, dass für die Umsatzverkürzung dieses Programm verwendet worden sei. Das Manipulationsprogramm sei auch auf dem Rechner des Antragstellers im Chef-Büro sowie in der Wohnung des Antragstellers vorgefunden worden, wie auch auf dem Rechner des Antragstellers in seinem Büro Daten des Betriebs des A gefunden worden seien. Soweit der Antragsteller vortrage, dass die Aussage des A nicht glaubhaft sei bzw. auf eventuelle Widersprüche der Aussagen hinweise, könne dem nicht gefolgt werden. Zum einen sei das Manipulationsprogramm sowohl auf dem betrieblichen Rechner als auch in der Privatwohnung vorgefunden worden, zum anderen sei die Aussage des A, die auch vom Landgericht für glaubhaft gehalten worden sei, hinsichtlich der Person desjenigen, der ihm das Manipulationsprogramm geliefert, in die Benutzung eingewiesen und im Wesentlichen die Neuprogrammierungen vorgenommen habe, so eindeutig und unverwechselbar, dass Widersprüchen, die der Antragsteller meine erkennen zu können, keine entscheidende Bedeutung zukomme. A habe ausschließlich den Antragsteller genannt. Andere Mitarbeiter, insbesondere der von dem Antragsteller genannte M, seien bei der Beihilfehandlung des Antragstellers nicht wesentlich in Erscheinung getreten. Gegen den Antragsteller sei mittlerweile ein Strafverfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eröffnet.

II.

Der Antrag führt nicht zum Erfolg.

1.

Gemäß § 69 Abs. 3 Sätze 1 und 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes sind anzunehmen wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16.6.2004 I B 44/04, BStBl. II 2004, 882).

2.

Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung, die auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen sowie präsenten Beweismittel beschränkt ist, bestehen an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheids keine ernstlichen Zweifel.

a)

Nach § 71 AO 1977 haftet für verkürzte Steuern, wer eine Steuerhinterziehung begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt. Er kann gemäß § 191 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.

b)

Zutreffend ist der Antragsgegner aufgrund des Geständnisses und der rechtskräftigen Verurteilung des A durch das Landgericht Koblenz davon ausgegangen, dass dieser die streitbefangenen Steuern i.S. von § 370 Abs. 1 AO hinterzogen hat. Substantiierte Einwendungen gegen die Feststellungen im Strafurteil hat der Antragsteller nicht erhoben. Zu der Steuerhinterziehung des A hat er objektiv und subjektiv Beihilfe geleistet und damit i.S. von § 71 AO an dessen Tat teilgenommen.

aa)

Strafbare Beihilfe ist die vorsätzliche Hilfeleistung zu einer vorsätzlich begangenen Straftat eines anderen (§ 27 Abs. 1 StGB). Als Hilfeleistung i.S. des § 27 StGB ist dabei grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche die Herbeiführung des Taterfolges des Haupttäters objektiv fördert, ohne dass sie für den Erfolg selbst ursächlich sein muss (st. Rspr., vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 01.08.2000 5 StR 624/99, BStBl II 2001, 79).

Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern; Einzelheiten der Haupttat braucht er nicht zu kennen. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Es reicht, dass die Hilfe an sich geeignet ist, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern, und der Hilfeleistende dies weiß. Unter dieser Voraussetzung ist der Vorsatz selbst dann nicht in Frage gestellt, wenn der Gehilfe dem Täter ausdrücklich erklärt, er missbillige die Haupttat (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2004 XI R 3/03, BStBl II 2004, 919 unter Hinweis auf das Urteil des BGH vom 01.08.2000, a.a.O.).

bb)

Im Streitfall hat der Antragsteller die Haupttat objektiv unterstützt. Als verantwortlicher Geschäftsführer der GmbH hat er das Kassensystem "AriadneNT" an A verkauft, das mit der Manipulationssoftware Asteroids.exe verbunden war. Dabei hält es der Senat nicht für entscheidend, ob das Eiscafé kurz vor Jahresende 2002 oder erst zum Jahresbeginn 2003 eröffnet wurde, wann genau und durch wen die Installation und Einweisung in das Programm erfolgt sind und ob der Antragsteller selbst oder ein Dritter die Manipulationssoftware entwickelt hat. Auch ist es nicht erforderlich, dass der Antragsteller als Gehilfe des A die technischen Details dieser Programme gekannt und verstanden hat. Die Beihilfe zur Steuerhinterziehung besteht im Streitfall vielmehr darin, dass der Antragsteller ein komplettes System an A verkauft hat und zwar in dem Wissen um die Möglichkeiten, die dieses System bietet und dies mit dem Ziel, A eine Steuerverkürzung zu ermöglichen. Nach den eindeutigen Angaben des A im Strafverfahren im Dezember 2012 sowie gegenüber der SteuFA im Februar 2014 hat der Antragsteller die Verkaufsgespräche geführt und ihm detailliert die Möglichkeiten aufgezeigt und ihn in die Bedienung der Manipulationssoftware eingewiesen. Dies wäre dem Antragsteller ohne Kenntnis der Funktionsweise und des Zwecks des von ihm verkauften Produkts nicht möglich gewesen. Vielmehr hat er A das Kassensystem ausdrücklich als völlig risikoloses Instrument zur Verkürzung von Steuern angeboten und verkauft. Ob der Antragsteller oder M die weitere Betreuung des A übernommen hat, ist unerheblich und ändert nichts an der Gehilfenstellung des Antragstellers.

cc)

Die Einwendungen des Antragstellers im vorliegenden Verfahren, er selbst habe mit A keine Verkaufsgespräche geführt, das Manipulationsprogramm bei A nicht installiert und A auch nicht in das Programm eingewiesen, auch seien die Aussagen des A nicht glaubhaft und widersprüchlich, hält der Senat insbesondere angesichts des Umstandes, dass zum einen das Manipulationsprogramm auch auf dem Rechner des Antragstellers in seinem Chef-Büro sowie in seiner Wohnung, zum anderen auch Daten des Betriebs des A auf dem Rechner des Antragstellers in seinem Büro vorgefunden worden sind, für reine Schutzbehauptungen.

Soweit der Antragsteller in diesem Zusammenhang behauptet, nicht er, sondern einzig sein Mitarbeiter M habe Kenntnis von der Manipulationssoftware gehabt, dieser habe das System entwickelt und betreut, was er auch bei seiner Vernehmung im Rahmen eines gegen ihn eingeleiteten Strafverfahrens eingestanden habe, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Ausweislich des von dem Antragsteller angesprochenen Aktenvermerks des Finanzamts B vom 20.02.2012 (Bl. 129 HA) hat M dort vielmehr angegeben, er sei zwar für das Programm des Kassensoftwaresystems "Ariadne NT" selbst, dessen Fortentwicklung wie auch für Hard- und Softwarefragen von Kunden zuständig gewesen, und er habe außerdem Kunden bei Bedarf in das Programm eingewiesen. Hinsichtlich der Manipulationssoftware "Asteroids" erklärte er allerdings, er habe das Spiel so nebenbei mit programmiert, von einer Manipulationssoftware wisse er aber nichts. Ferner gab M über seinen anwaltlichen Vertreter, Herrn Rechtsanwalt L in einem Schreiben vom 22.02.2012 an die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts B (Bl. 129 R) an, es sei ihm von seinem früheren Vorgesetzten, dem Antragsteller, mitgeteilt worden, man müsse die Firma schützen und er - M - solle erklären, dass der beschlagnahmte USB-Stick ausschließlich von ihm erstellt und das Programm zur Manipulationsmöglichkeit der Umsätze auch ausschließlich von ihm programmiert worden sei, bei einer derartigen Einlassung könne ihm ohnehin nichts passieren. Daraus ergibt sich mit hinreichender Deutlichkeit, dass dem Antragsteller die Einzelheiten der Manipulationssoftware "Asteroids" bekannt und dessen Einsatzmöglichkeiten bewusst waren. Die Einwendungen des Antragstellers hinsichtlich der Einsichtnahme in die beschlagnahmten Dateien führen zu keiner anderen Beurteilung, weil es auf die technischen Details für die rechtliche Würdigung der Verantwortung des Antragstellers nicht ankommt.

Der Antragsteller hat allein schon mit dem Verkauf des gesamten Kassensystems einschließlich des ihm bekannten Manipulationsprogramms "Asteroids.exe" an A aus der subjektiven Sicht des Haupttäters A diesen bei seiner Tat unterstützt. Dass der Antragsteller selbst als Geschäftsführer der GmbH unmittelbar mit dem Verkauf des Kassensystems befasst gewesen ist, ergibt sich dabei aus der von der GmbH gestellten Rechnung vom 07.11.2002 (Bl. 27 HA), die den Antragsteller als den Bearbeiter ausweist.

dd)

Auch der subjektive Tatbestand der Beihilfe zur Steuerhinterziehung liegt vor. Das sich hinter dem Kassensystem mit der Software "AriadneNT verbergende Manipulationsprogramm "Asteroids.exe" war dem Antragsteller bekannt; es konnte keinem anderen Zweck dienen, als eine Steuerhinterziehung vorzubereiten. Das war dem Antragsteller ohne weiteres erkennbar.

3.

Der Antragsgegner hat den Antragsteller ermessensfehlerfrei als Haftungsschuldner herangezogen. Das gilt für die Haftung dem Grunde, der Höhe und der Auswahl nach.

a)

Bei einer vorsätzlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist eine Haftungsinanspruchnahme nach den §§ 191, 71 AO auch ohne nähere Darlegung der Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung als ermessensgerecht nach § 102 FGO anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.1991 VII R 3/90, BFH/NV 1991, 504). Die Vorprägung der Ermessensentscheidung im Falle einer vorsätzlichen Steuerverkürzung oder einer Beihilfe ist nicht nur für die Inanspruchnahme dem Grunde nach, sondern auch für die Inanspruchnahme der Höhe nach gegeben. Im Rahmen der Betätigung des Auswahl- und Entschließungsermessens besteht danach - insbesondere im Hinblick auf den Schadenersatzcharakter der Haftungsnormen - kein Grund, Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die sich aus der Größenordnung der Haftungsschuld im Vergleich zu den finanziellen Möglichkeiten des Haftungsschuldners ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 29.08.2001 VII B 54/01, juris). § 71 AO soll eine Schadenersatzpflicht in Höhe der verkürzten Beträge begründen (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.1991 VII R 3/90, BFH/NV 1991, 504). Der Antragsteller wird nicht für sein Fehlverhalten als Geschäftsführer der GmbH in Anspruch genommen, sondern für die vorsätzliche Beteiligung an einer fremden Steuerhinterziehung.

b)

Die Ausübung des Auswahlermessens ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Antragsgegner hat den Antragsteller in Haftung genommen. Dass er M nicht in Anspruch genommen hat, war gerechtfertigt, da dieser offenbar weder im operativen noch im kaufmännischen Bereich eingesetzt, sondern für die technische Betreuung der Kassensysteme, deren Fortentwicklung sowie für Hard- und Softwarefragen zuständig war.

c)

Bei der Ausübung des Ermessens ist auch nicht etwa der Grad des Verschuldens und der Steuerschaden in Relation zu setzen. Vielmehr ist die Höhe der Inanspruchnahme vorgeprägt. Wer Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung leistet, haftet für die verkürzte Steuer; weitere Differenzierungen sind nicht angezeigt. Auch muss der wirtschaftliche Vorteil des Teilnehmers nicht berücksichtigt werden. Gehaftet wird für die hinterzogenen Steuern. Den Teilnehmer trifft die Haftung in Höhe der hinterzogenen Beträge, weil er Teilnehmer einer Straftat ist. Die Höhe ergibt sich aus der der Einspruchsentscheidung beigefügten Aufstellung des Antragsgegners (Bl. 176 HA).

Im Streitfall sind auch keine weiteren Besonderheiten gegeben, die eine Abweichung von diesen Grundsätzen verlangen. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die - vom Antragsgegner im Verlaufe des Verfahrens mehrfach reduzierte - Haftungssumme nicht den geschuldeten Steuerbeträgen entsprochen haben könnte. Dies gilt auch in Bezug auf die das Jahr 2011 betreffenden Beträge, die nicht Gegenstand des Strafverfahrens gegen A waren. Insofern hat der Antragsgegner sich bei seiner Schätzung zutreffend an den Ergebnissen der Vorjahre orientiert. Auch sind sämtliche Steuerfestsetzungen gegen A bestandskräftig geworden.

Schließlich steht der Inanspruchnahme des Antragstellers auch die Vorschrift des § 219 AO nicht entgegen. Danach darf ein Haftungsschuldner auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Die Ausnahmeregelung des Satzes 2 des § 219 AO, der insofern Erleichterungen vorsieht, ist für Gehilfen nicht anwendbar. Aus den detaillierten Angaben des Antragsgegners zu den von ihm gegen A ergriffenen Vollstreckungsmaßnahmen ergibt sich, dass eine weitere Vollstreckung aussichtslos sein würde.

4.

Eine Aussetzung der Vollziehung des Haftungsbescheides kommt im Streitfall schließlich nicht auf der Grundlage des § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 FGO in Betracht.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung, der der erkennende Senat folgt, ist auch bei Vorliegen einer unbilligen Härte eine Aussetzung der Vollziehung nur möglich, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheides nicht ausgeschlossen werden können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 02.11.2004 XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490; vom 02.06.2005 III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834; vom 02.04.2009 II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146 und vom 26.10.2011 I S 7/11, BFH/NV 2012, 583). Im Streitfall scheidet eine Aussetzung der Vollziehung auf einer solchen Grundlage aus, weil - wie oben dargelegt - Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides nicht bestehen.

5.
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Beschluss ist unanfechtbar. Für die Entscheidung über den vorläufigen Rechtsschutz ergibt sich die Unanfechtbarkeit aus § 128 Abs. 3 FGO, da die Beschwerde nicht zugelassen worden ist, im Übrigen aus § 128 Abs. 4 FGO.

gez. Kramer

gez. Riehl

gez. Lang