

## *Voraussetzungen einer Aufwandsspende*

*FG München, Urteil vom 07.07.2009, Az. 6 K 3583/07*

### **Tatbestand**

I.

Der Kläger ist der Landesverband einer Partei. Der Beklagte, das Finanzamt, hat einen Haftungsbescheid erlassen, mit dem er den Kläger wegen der unrechtmäßigen Ausstellung von Spendenbescheinigungen betreffend die Jahre 1996 und 1997 in Anspruch nahm. Streitig ist im zweiten Rechtsgang, ob der Haftungsbescheid rechtmäßig ist.

Die Partei hat eine Bundessatzung beschlossen, auf die im Einzelnen verwiesen wird.

Der Kläger hat sich als Landesverband eine eigene Landessatzung gegeben, auf die im Einzelnen verwiesen wird.

Im Jahr 1995 fasste das zuständige Organ der Bundespartei folgenden Beschluss:

„Beschlussfassung über Dauerauftragsverhältnisse von Funktionsträgern und Einzelauftragsverhältnisse mit Mitgliedern der Partei:

Die Begründung von Auftragsverhältnissen und der Anspruch auf Kostenerstattung wurde durch Beschlüsse vom .... geregelt.

Klarstellend wird hiermit beschlossen, dass die Kraft Satzung von den Gremien der Partei gewählten Funktionsträger hiermit unwiderruflich beauftragt zur Ausführung ihrer ihnen zugeteilten Aufgaben, Tätigkeiten oder sonstigen Leistungen sind. Die Annahme des einzelnen Auftrags erfolgt jeweils durch Beginn der Ausführung durch den Funktionsträger.

Mitglieder, die keine Funktionsträger sind, können durch eine gesonderte Vereinbarung zur Ausführung von Aufgaben, Tätigkeiten oder sonstigen Leistungen beauftragt werden und haben dann ebenfalls Anspruch auf Kostenerstattung.

Für Fahrtkosten, Unterkunft, Verpflegung und alle sonstigen mit der oben bezeichneten Beauftragung zusammenhängenden Kosten wird von der Partei voller Ersatz der tatsächlich entstandenen Kosten nach Vorlage der Originalrechnungen geleistet.

Für Fahrtkosten, Unterkunft und Verpflegung können wahlweise die steuerlichen Pauschalsätze erstattet werden. Die Kostenabrechnung ist nach Ablauf eines Quartals, spätestens jedoch im 1. Quartal nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Aufwendungen angefallen sind, dem Landesschatzmeister zur Prüfung zu geben, der die Kostenabrechnung an den Bundesschatzmeister zur Erstattung weiterleitet oder selbst Kostenersatz leistet. Für nach dem o.g. Zeitpunkt eingehende Abrechnungen entfällt ein Anspruch.

Bei einem Verzicht auf die Kostenerstattung ist die Partei verpflichtet, eine Spendenbescheinigung auszustellen.“ Im Januar 1996 beschloss die Bundespartei folgende Teiländerung des Beschlusses von 1995:

„Die Begründung von Auftragsverhältnissen und der Anspruch auf Kostenerstattung wurde durch Beschlüsse vom ... geregelt.

Die durch Beschluss vom ..... 1995 unter Ziff. 2 Abs. 2 getroffene Regelung über die Erstattung von Fahrtkosten und Verpflegungskosten nach Pauschalsätzen wird wie folgt neu gefasst:

- a) Für Fahrtkosten mit dem PKW können je gefahrenen Kilometer 0,80 DM erstattet werden.
- b) Die erstattungsfähigen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen betragen je Kalendertag:

bei einer Abwesenheit vom mindestens 5 Stunden 10,00 DM

bei einer Abwesenheit von 10 Stunden 35,00 DM

bei einer Abwesenheit von 14 Stunden 45,00 DM  
bei einer Abwesenheit von 24 Stunden 60,00 DM

Die über die steuerlichen Pauschalsätze hinausgehenden Erstattungsbeträge sind von den Funktionsträgern bzw. den beauftragten Mitgliedern zu versteuern.“

Mit Schreiben vom ..... informierte der Landesschatzmeister des Klägers die Betroffenen. Das Schreiben hat in den wesentlichen Passagen folgenden Wortlaut:

„ .... Diese Aufwendungen der Eigenleistung beziehen sich hauptsächlich auf die von Ihnen im Auftrag für Arbeiten und Leistungen für die Partei gefahrenen Kilometer.

Achtung: Es kann **wahlweise** mit 0,52 DM abgerechnet werden oder mit dem Satz von 0,80 DM je Kilometer. Bei einer Abrechnung mit 0,80 DM pro gefahrenen Kilometer weise ich Sie darauf hin, dass die Differenz zum höheren Betrag von 0,80 DM bei Einreichung der nach der Verzichtserklärung erhaltenen Spendenquittung bei Ihrem Finanzamt versteuert werden muss.....

Mit Schreiben vom ..... informierte der Landesschatzmeister die Parteimitglieder erneut. .... Insbesondere enthielt das Schreiben folgende Hinweise:

„Das Datum der Verzichtserklärung sollte immer zeitnah zur jeweiligen Aktivität gewählt werden. Spätestes mögliches Datum ist aber in jedem Fall der 31.12. des betreffenden Jahres für das die Spende ausgestellt wird.

Noch eine Bitte. Sie erleichtern dem Schatzmeister, der die Spendenbescheinigungen ausstellt und dies ehrenamtlich in seiner Freizeit erledigt, die Arbeit sehr, wenn Sie nicht für jede Aktivität eine Extra-Spendenbescheinigung anfordern, sondern alle ausgefüllten Formularblätter sammeln und geschlossen am Beginn des nächsten Jahres abschicken.“

Die Partei verwendete ab 1996 zwei verschiedene Exemplare des Formulars Beauftragung, auf die verwiesen wird. Ein Formular war für Funktionsträger vorgesehen, ein Formular für andere Personen.

Das Finanzamt beauftragte seine BNV-Stelle, den Sachverhalt zu prüfen. Der Kläger legte dem Prüfer nach dessen Angaben x Ordner mit Belegen für das Jahr 1997 und x Ordner mit Belegen für das Jahr 1996 vor. Aufgrund der Belege 1997 kam der Prüfer zum Ergebnis, dass im Jahr 1997 von den gesamten Spenden an den Kläger ein Teilbetrag von X DM darauf beruht, dass auf Aufwendungsersatzansprüche verzichtet wurde. Eine entsprechende Zahl für das Jahr 1996 ermittelte der Prüfer nicht. Dies begründete er damit, dass die vorgelegten Belege 1996 unvollständig seien und nicht ausreichten. Die Ordner gab der Prüfer nach der Prüfung an den Kläger zurück. Ferner erhielt der Prüfer einen einzigen Ordner „tatsächlich erstattete Kosten“. Diesem entnahm er, dass im Jahr 1997 ein Betrag von Y DM an verschiedene Mitglieder aufgrund ihrer ohne Verzichtserklärung eingereichten Erstattungsforderungen ausgezahlt wurde.

Aufgrund seiner Feststellungen kam der Prüfer zum Ergebnis, dass der Kläger wegen Spendenhaftung in Anspruch genommen werden könne. Das Finanzamt begehrte vom Kläger weitere Auskünfte. Da der Kläger die begehrten Angaben nicht machte, drohte das Finanzamt die Schätzung der Höhe der Spendenhaftung an und erließ sodann einen Haftungsbescheid. Im Haftungsbescheid berechnete das Finanzamt die Höhe der Haftung wie folgt.....

Den Einspruch des Klägers wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Der Senat gab der Klage mit Urteil vom 7. März 2006 (EFG 2006, 1050) statt. Die Revision des Finanzamts hatte Erfolg. Mit Urteil vom 9. Mai 2007 XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251 hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Senatsurteil auf und verwies den Rechtsstreit zur erneuten Prüfung nach näheren Maßgaben zurück.

Die vom Kläger im zweiten Rechtsgang vorgelegten Belegordner wurden vom Vorsitzenden durchgesehen und in Tabellenform als kurze Zusammenfassung der wichtigsten Feststellungen ausgewertet. Die Ergebnisse der Auswertung, auf die im Detail verwiesen wird (Blatt 129 bis 197 Gerichtsakte), übersandte der Vorsitzende mit dem Hinweis vom .... den Beteiligten ....

Der Vorsitzende wies ferner darauf hin, dass insoweit keine Steuerminderung durch die Spendenbescheinigungen wahrscheinlich sei, als auf den Spendenbescheinigungen gleichzeitig mit der Spende eine steuerpflichtige Einnahme gemäß § 22 Einkommensteuergesetz (EStG) bescheinigt werde. Er unterstellte ferner, dass die tatsächlichen Verhältnisse bei den Spendenbeträgen, für die keine Belege vorliegen, in etwa so liegen wie es sich aus den vorgelegten Belegen ergibt. Das Finanzamt schloss sich dieser Betrachtungsweise an und setzte die Haftungssumme herab.

## Entscheidungsgründe

II.

Die Klage ist nicht begründet.

1. Nach § 10 b Abs. 4 Satz 2 EStG (jeweils in der in den Jahren 1996/1997 geltenden Fassung) haftet für die entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenbestätigung ausstellt. Die ent-

gangene Steuer ist mit 40 % des zugewendeten Betrags anzusetzen (§ 10b Abs. 4 Satz 3 EStG a.F.). Aufwendungen zugunsten einer zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Zuwendungen berechtigten Körperschaft sind nur abzugsfähig, wenn ein Anspruch auf die Erstattung durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein (§ 10b Abs. 3 Sätze 4-5 EStG).

Eine Spendenbescheinigung ist unrichtig, wenn der Inhalt nicht der objektiven Sach- und Rechtslage entspricht. Die Unrichtigkeit bezieht sich auf die Angaben, die für den Abzug wesentlich sind, insbesondere also auf die Höhe des zugewendeten Betrags, den beabsichtigten Verwendungszweck und den steuerbegünstigten Status der spendenempfangenden Körperschaft (vgl. BFH-Urteil vom 12. August 1999 XI R 65/98, BStBl II 2000, 65). Aussteller einer Spendenbescheinigung ist die spendenempfangsberechtigte Körperschaft, die im Rahmen ihrer Empfangszuständigkeit die Richtigkeit der Bestätigung zu verantworten hat (BFH-Urteil vom 24. April 2002 XI R 123/98, BStBl II 2003, 128).

Die Inanspruchnahme durch einen Haftungsbescheid steht im Ermessen des Finanzamts (§§ 5, 191 Abs. 1 AO). Die Ermessensausübung ist vom Finanzgericht nur eingeschränkt nach Maßgabe des § 102 FGO überprüfbar. Im Urteil vom 9. Mai 2007 XI R 23/06 (BFH/NV 2007, 2251) hat der BFH folgende Rechtsausführung gemacht, die der Senat seiner Entscheidung nach Maßgabe des § 126 Abs. 5 FGO zu Grunde zu legen hat:

a) Sogenannte Aufwandsspenden können steuerrechtlich als reguläre Spenden zu berücksichtigen sein, sofern beim Spender nachweislich eine tatsächliche Vermögenseinbuße eintritt. Bei der Beurteilung des Verzichts auf die Erstattung von Aufwendungen ist zu berücksichtigen, dass es die Beteiligten in der Hand haben, ob sie unentgeltlich, ob sie entgeltlich oder ob sie unentgeltlich, aber zumindest gegen Ersatz ihrer Aufwendungen tätig werden wollen. Dabei werden die Beteiligten auch Überlegungen anstellen, wie die Situation für alle Beteiligten am günstigsten gestaltet werden kann. Bietet das Steuergesetz bestimmte Wege, so können diese Wege von den Steuerpflichtigen beschritten werden, ohne dass ihnen missbräuchliches Verhalten vorgehalten werden kann. Im Rahmen des Spendenabzugs sieht § 10b Abs. 3 Satz 4 EStG die Möglichkeit des Verzichts auf einen Aufwendungsersatzanspruch ausdrücklich vor. Es ist daher prinzipiell nicht zu beanstanden, wenn die Steuerpflichtigen diese Gestaltung wählen.

Allerdings ist im Hinblick auf die gleich gelagerten Interessen von Spender und Empfänger in Fällen dieser Art darauf zu achten, dass die Beteiligten ernstlich gewollte, klare, eindeutige und widerspruchsfreie Abmachungen getroffen haben und dass die einzelnen Verträge und Willenserklärungen ihrem Inhalt entsprechend durchgeführt worden sind; die Vereinbarungen müssen insoweit einem „Fremdvergleich“ standhalten.

b) Gegen die Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen des Klägers mit den beauftragten Personen könnte sprechen, dass unklar ist, in welcher Höhe der Aufwendungsersatz zu leisten sein sollte. Nach einem im ersten Rechtszug vorgelegten Abrechnungsformular wurden die Fahrtkosten mit dem PKW mit pauschal 0,80 DM/Km abgerechnet, während ein Formular „Beauftragung“ vom steuerlichen Pauschsatz ausging. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, dass eine überhöhte pauschale Erstattung vereinbart worden war, dass einander widersprechende Regelungen vorlagen und dass möglicherweise nicht vereinbarte Aufwendungen erstattet wurden. In diesem Fall würden ernstlich gewollte, eindeutige und widerspruchsfreie Vereinbarungen fehlen; ein Abzug der Aufwendungen als Aufwandsspende wäre nicht zulässig.

c) Ebenso müsse im zweiten Rechtsgang aufgeklärt werden, ob die erteilten Aufträge durchweg „fremdnütziger“ Natur waren, also der Partei zugute kamen, oder ob sie auch der Wahrnehmung der eigenen Mitgliedschaft dienen. Aufwendungen, die (auch) im eigenen Interesse des Zuwendenden getätigt werden, fehlt das für den Spendenabzug zwingend erforderlich Element der Uneigennützigkeit. Fahrtkosten darf eine Partei nur erstatten, wenn diese zur Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Zwecke erforderlich waren. Zu prüfen ist daher vom Finanzgericht, ob es sich bei den Aufträgen um Geschäfte für die Partei handelte.

d) Der Umstand, dass das Vermögen des Klägers nicht alle Ansprüche abdeckte, steht der Anerkennung von Aufwandsspenden nicht bereits von vorneherein entgegen. Entscheidend ist die Werthaltigkeit des einzelnen Anspruchs zum Zeitpunkt der Zusage und des Verzichts; es muss gewährleistet sein, dass der Kläger jeweils alternativ zur Erfüllung des Anspruchs in der Lage gewesen wäre. Die vom Finanzamt angestellte Betrachtungsweise, die pauschal auf die jährliche Summe der Erstattungsansprüche abstellt, wird den Besonderheiten des tatsächlichen Geschehens nicht gerecht.

2. Nach diesen Grundsätzen sind die vom Kläger ausgestellten Spendenbescheinigungen in Höhe der Haftungsanspruchnahme – ohne dass es daneben noch auf andere Gesichtspunkte ankommt – unrichtig, da sie vom Kläger nach den Tatsachenfeststellungen im zweiten Rechtsgang weitgehend für das falsche Kalenderjahr gestellt wurden.

a) Bei der Aufwandsspende liegt die Spende nicht bereits darin, dass der Beauftragte bzw. der Spender Aufwendungen für den Spendenempfänger tätigt. Vielmehr entsteht bei dieser Gestaltung, wenn sie ordnungsgemäß durchgeführt wird, zunächst ein zivilrechtlicher Anspruch des Spenders auf Ersatz seiner Aufwendungen (§ 670 Bürgerliches Gesetzbuch –BGB–; Bundestagsdrucksache 13/8888 Seite 31). Die Spende liegt erst im anschließenden Verzicht auf diesen Anspruch, so dass letztlich keine Sachspende sondern eine Geldspende vorliegt (vgl. OFD Frankfurt vom 30. März 1995 FR 1995, 554; OFD München vom 17. Juni 1996, FR 1996, 503). Denn erst

durch den Verzicht kommt es zu einem endgültigen Vermögensabfluss beim Spender und einer entsprechenden Bereicherung beim Auftraggeber bzw. Spendenempfänger.

Notwendige Voraussetzung einer Aufwandsspende ist damit ein zivilrechtlich wirksamer Verzicht. Zivilrechtlich wirksam wird eine Verzichtserklärung eines Beauftragten, wenn sie dem Auftraggeber – hier also dem Kläger bzw. den für ihn handelnden Schatzmeister – zugeht (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Oktober 1999 XI ZR 24/99, NJW 2000, 276).

Die Spendenbescheinigung ist vom Kläger als Spendenempfänger somit für das Jahr des Zugangs der Verzichtserklärung bei ihm auszustellen. Geschieht dies nicht, liegt ein wesentlicher Fehler vor.

Im Streitfall ist die Mehrzahl der Verzichtserklärungen dem Kläger nicht in dem Kalenderjahr zugegangen, für das die Spendenbescheinigung ausgestellt worden ist.

Aus den vorgelegten Belegen geht hervor, dass die Mitglieder die Verzichtserklärungen zum Teil mit zeitnahen Kalenderdaten nach Anfall der geltend gemachten Aufwendungen versahen, zum Teil aber auch durchgehend mit dem Datum 31.12.1996 bzw. 1997. In einigen Fällen gaben die „Spender“ auch das Datum des Folgejahres an, in dem sie die Formulare tatsächlich erstellten.

Aus den Datumsangaben der Spendenbescheinigungen geht indes hervor, dass von den im Jahr 1996 getätigten Aufwendungen nur Spendenbescheinigungen in Höhe von x DM noch im Jahr 1996 ausgestellt wurden, während Spendenbescheinigungen für das Jahr 1996 in Höhe von ca. y DM erst im Jahr 1997 ausgestellt wurden. Für die im Jahr 1997 getätigten Aufwendungen wurden Spendenbescheinigungen in Höhe von x DM noch im Jahr 1997 ausgestellt, während Spendenbescheinigungen in Höhe von ca. y DM im Jahr 1998 ausgestellt wurden. Ersichtlich ist, dass der Schatzmeister die Spendenbescheinigungen, die für 1996 und 1997 jeweils noch in diesem Jahr bei ihm eingereicht wurden, alsbald nach ihrem Eingang bearbeitete und Spendenbescheinigungen ausstellte. Daraus ergibt sich, dass die jeweils im Folgejahr ausgestellten Spendenbescheinigungen auch auf erst im Folgejahr beim Schatzmeister eingereichten Abrechnungen/Verzichtserklärungen beruhen .....

b) Der Höhe nach ergeben sich fehlerhafte Bescheinigungen, die die vom Finanzamt mit dem Teilabhilfebescheid angesetzten Beträge übersteigen (wird näher ausgeführt).

Zutreffend führt das Finanzamt aus, dass der Kläger verpflichtet war, Unterlagen aufzubewahren (§ 28 Parteigesetz a.F.; § 140 AO; Bundestagsdrucksache vom 29. Oktober 1997 13/8888 Seite 32). Das Fehlen der Belege rechtfertigt unter Berücksichtigung der Grundsätze zur Beweisvereitelung die Annahme, dass der nämliche Fehler, der im Rahmen der vorhandenen Belege nachgewiesen ist, auch in weiterem Umfang vorliegt (vgl. Tipke/Kruse, § 96 FGO Anm. 90 m.w.N.). Dies gilt im Streitfall umso mehr, als dem Außenprüfer des Finanzamts mehr Aktenordner vorgelegt wurden als dem Finanzgericht. Mithin sind während des laufenden Besteuerungsverfahrens nochmals Aktenordner verschwunden, die während der Außenprüfung vorhanden waren.

c) Voraussetzung für die Haftung ist Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit der für den Kläger die Spendenbescheinigungen ausstellenden Personen. Jedenfalls grobe Fahrlässigkeit ist zu bejahen.

Grobe Fahrlässigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 19. Dezember 2006 VI R 59/02, BFH/NV 2007, 866 m.w.N.). Dies ist im Streitfall der Fall.

Aus den Rundschreiben vom ..... geht hervor, dass den Verantwortlichen die Bedeutung des Zeitpunkts des Verzichts bekannt war. Denn Sie haben die „Spender“ ausdrücklich darauf hingewiesen, ein zeitnahes Datum, spätestens aber den 31.12. des jeweiligen Jahres anzugeben. Bei dieser Sachlage war es ihnen zuzumuten, sich über die Frage, wann ein Verzicht zivilrechtlich wirksam ist, zu informieren und entsprechend zu handeln. Eine grobe Pflichtverletzung wird insbesondere dadurch bestätigt, dass die Spendenbescheinigungen auch dann für das falsche Jahr ausgestellt wurden, wenn der „Spender“ den Verzicht mit einem Datum des Folgejahres versah (vgl. die zahlreichen Fälle laut Listen ....., in denen das Datum der Verzichtserklärung aus dem Folgejahr und nicht aus dem bescheinigten Jahr der Spende stammt). Zudem musste es dem Schatzmeister aufgrund der Ausfüllanweisung im Rundschreiben und dem Zeitpunkt des Eingangs der Abrechnungen bei ihm auch klar sein, dass die Verzichtserklärungen in zahlreichen Fällen tatsächlich nicht an den angegebenen Tagen sondern nachträglich unterschrieben und rückdatiert wurden (vgl. als typisches Beispiel ....).

Offen lässt der Senat, ob bei diesem Sachverhalt nicht Vorsatz anzunehmen ist, da bei einer Reihe von Verzichtserklärungen das „falsche“ Datum aus dem Folgejahr in ein „richtiges“ Jahr abgeändert wurde („Spender“ A; B; C; D), der maßgebliche Sachverhalt den die Bescheinigungen ausstellenden Organen des Klägers bekannt war und diese sich allenfalls auf einen – nach Ansicht des Senats leicht vermeidbaren – Rechtsirrtum (fehlende Kenntnis der zivilrechtlichen Voraussetzung des Wirksamwerdens eines Verzichts erst mit Zugang beim Kläger) berufen können. Ob § 17 Strafgesetzbuch (Verbotsirrtum) bei der Verschuldensprüfung nach § 10b EStG entsprechend anzuwenden ist, ist hier – da grobes Verschulden für die Haftung ausreicht – nicht mehr entscheidungserheblich.

d) Rechtsfolge der vorstehenden Feststellungen – für sich allein, das heißt ohne Berücksichtigung der später unter 3. dargelegten Umstände – ist, dass dem Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheids nicht stattgegeben werden kann, allerdings der Senat auch nicht abschließend entscheiden darf. Vielmehr müsste, wenn nur dieser Komplex zu beurteilen wäre, dem Finanzamt Gelegenheit zur erstmaligen Ermessenausübung gegeben werden.

Das Finanzamt hat den vorstehend dargelegten Sachverhalt, der erst im zweiten Rechtsgang aufgedeckt wurde, nicht erkannt und demzufolge auch keine Ermessensentscheidung darüber getroffen, ob es den Haftungsbescheid auf ihn stützt. Ein Fall der Ermessensreduzierung kann bei grobem Verschulden nicht bejaht werden (vgl. BFH vom 13. Juni 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4).

Auch bei einer vorsätzlichen Tat könnte auf eine ausdrückliche Ermessensausübung durch das Finanzamt nur verzichtet werden, wenn bereits das Finanzamt den Vorsatz bejaht hätte. Eine Steuerstraftat hat das Finanzamt den Ausstellern der Bescheinigungen nicht vorgeworfen. Der Senat geht daher davon aus, dass es ihm verwehrt ist, den Sachverhalt vollständig auszutauschen und anschließend eine Ermessenreduzierung auf Null anzunehmen.

3. Die sich aus den Ausführungen unter 2. ergebende Zurückverweisung an das Finanzamt ist nicht erforderlich, da die Klage unter Berücksichtigung der vom BFH im ersten Rechtsgang vorgegebenen rechtlichen Gesichtspunkte im vollen Umfang unbegründet ist.

Die Abwägung aller erkennbaren tatsächlichen Gesichtspunkte des Streitfalls ergibt, dass aus steuerlicher Sicht nicht von ernsthaften Verzichtserklärungen ausgegangen werden kann. Die vom Kläger praktizierte Vorgehensweise hält dem Fremdvergleich nicht stand.

a) Für eine steuerlich anzuerkennende Gestaltung von Aufwandsspenden spricht, dass die Partei durch die zuständigen Bundesgremien Bestimmungen getroffen hat, die dazu führen können, dass zivilrechtliche Aufwendungsersatzansprüche der beauftragten Personen entstehen können, Aufträge in gewissem Umfang auch erteilt wurden und die Beauftragten umfangreiche Abrechnungen erstellt haben. Ferner spricht die Auszahlung von Aufwendungsersatzansprüchen in Höhe von x DM dafür, dass solche Ansprüche tatsächlich bestanden. Weiter ist von Bedeutung, dass die Aufwandsersatzregelungen auch für Funktionäre gelten, die aufgrund ihres Einsatzes für die Partei erheblichen zeitlichen und finanziellen Belastungen ausgesetzt sind. Es liegt speziell für diesen Personenkreis nahe, dass Aufwendungsersatzansprüche tatsächlich ernsthaft gewollt waren, da der Aufwand von Spitzenfunktionären und der Aufwand von besonders engagierten sonstigen Funktionären über den Grenzen der zumutbaren Eigenbelastung durch Parteiarbeit liegt. Ferner spricht für anzuerkennende Aufwandsspenden auch der Umstand, dass die Partei nur rechtmäßige Spenden im Rahmen der Parteienfinanzierung geltend machen kann und es hierauf für den Kläger entscheidend ankam.

b) Indes sprechen gegen ernsthaft vereinbarte Aufwandsersatzansprüche mit nachfolgendem Verzicht eine Reihe von Umständen, die ein derartiges Gewicht haben, dass von steuerlich nicht anzuerkennenden Aufwandsverzichten auszugehen ist.

aa) Beauftragungen im Einzelfall waren im Streitfall ausnahmslos, auch für Funktionsträger, erforderlich. Die Nummer 1 des Beschlusses vom ..... 1995 könnte nach ihrem Wortlaut allerdings so verstanden werden, dass Funktionsträger unmittelbar beauftragt sind, ohne dass noch ein Vertragsangebot der Partei im Einzelfall erforderlich ist. Dagegen spricht indes, dass nach der alten Praxis der Partei Beauftragungen üblich waren und der Kläger ausdrücklich vorträgt, ab 1996 neue Auftragsformulare für Funktionsträger verwendet zu haben. Ferner hat der Landesschatzmeister im Rundschreiben vom ..... darauf hingewiesen, dass Funktionsträger die „Beauftragung“ einreichen müssen, wenn sie zum ersten Mal eine Aufwandsabrechnung einreichen.

Da der Beschluss vom .... 1995 vom Wortlaut her auslegungsfähig ist, hält der Senat das Verständnis, das die Verantwortlichen der Partei selbst hatten, bei der Auslegung des Parteibeschlusses für ausschlaggebend. Danach stand auch Funktionsträgern nur dann ein Aufwandsersatzanspruch zu, wenn sie im Einzelfall beauftragt wurden.

Obwohl der Schatzmeister im ersten Rechtsgang als Zeuge zur Verteilung der Beauftragungen vernommen wurde, hat das Finanzamt aufgrund der nahezu vollständig fehlenden Belege bestritten, dass tatsächlich umfangreich Beauftragungen erfolgten.

Der Senat sieht von einer weiteren Sachaufklärung ab und unterstellt den Sachvortrag des Klägers, dass in allen Fällen, in denen Spendenbescheinigungen ausgestellt wurden, auch eine Beauftragung auf einem Formblatt vorlag, als wahr. Dies erfolgt, da für den Senat die Frage, ob die Partei in gewissem Umfang auch Spendenbescheinigungen ohne Beauftragung ausgestellt hat, aufgrund der nachfolgenden Ausführungen nicht mehr entscheidungserheblich ist.

bb) Gegen die ernsthafte Vereinbarung von Aufwandsersatzansprüchen spricht, dass der Kläger Spendenbescheinigungen in einer großen Zahl von Fällen für Tätigkeiten ausgestellt hat, bei denen es sich um die bloße Wahrnehmung von Mitgliedschaftsrechten der „Beauftragten“ handelt, mithin also keine „fremdnützige“ Tätigkeit vorlag. Bei dieser Bewertung ist zwischen Funktionsträgern und sonstigen Mitgliedern zu unterscheiden.

- Bei Funktionsträgern sahen die Beauftragungsformulare eine umfassende Auftragserteilung vor für „jegliche Aufgabenerfüllung, soweit und solange Funktionsträgertätigkeit vorliegt“. Der Senat geht davon aus, dass diese Art der Beauftragung dem Umfang nach bei sachgerechter Auslegung den Vorgaben des Bundesfinanzhofs, nach der Aufwandsersatzansprüche nur bei Tätigkeiten im Interesse des Klägers in Betracht kommen, entspricht. Indes geht aus den vorgelegten Abrechnungen hervor, dass die Einschränkung der Abrechnungsmöglichkeit auf Funktionsträgertätigkeiten bei der Spendenbescheinigung nur teilweise beachtet wurde.

Bei den Funktionsträgern „Delegierte“ hat ein Teil die Beschränkung des zulässigen Aufwandsersatzes dem Grunde und der Höhe nach auf die Delegiertentätigkeit zumindest weitgehend beachtet (z.B. A; B; C; D). Dagegen hat ein anderer Teil der Delegierten unter Hinweis auf die Funktion jede Art seiner Tätigkeiten für den Kläger in Rechnung gestellt (E; F; G .....). Bei der Belegdurchsicht springt es ins Auge, dass ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen nicht mit der Delegiertentätigkeit im Zusammenhang steht.

Auch bei den Funktionsträgern „Kassenprüfer“ ist aus den Abrechnungen offensichtlich, dass ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen nicht unmittelbar mit der Kassenprüfertätigkeit zusammenhängt (vgl. A; B .....).

Ferner stellte der Kläger auch dann umfassend Spendenbescheinigungen aus, wenn als Funktion ein politisches Amt angegeben wurde, das überhaupt nicht als Parteiamt anzusehen war (Funktion „Kreisrat“: A; B; Funktion „Stadtratsbewerber“: C; D .....).

Bei den sonstigen Funktionsträgern lassen die pauschalen Angaben in den Abrechnungen weitgehend nur bedingt eine Prüfung zu, ob die jeweilige Tätigkeit konkret durch die Funktionstätigkeit veranlasst ist. Offensichtlich ist, dass der Kläger bzw. die für ihn handelnden Personen dies nicht anhand der Belege näher geprüft haben und selbst ins Auge springende Fehler unberücksichtigt ließen. So wurden zum Beispiel die Fahrten zum politischen Aschermittwoch und anderen Großveranstaltungen generell als Tätigkeit für die Partei anerkannt und nicht nach einer Organisatoritätigkeit und bloßer Teilnahme unterschieden.

Entsprechend ist es auch bei Veranstaltungen wie „politischer Frühschoppen“, „Sommerfest“ und „Weihnachtsfeier“ wenig plausibel, dass eine große Zahl von Organisatoren tätig war. Generell geht aus den Belegen kaum hervor, wieweit die jeweiligen zum Teil weiten Fahrten durch Aufgaben aus dem örtlichen Wirkungskreis von Kreis- und Ortsvorständen veranlasst waren. Nach der Satzung des Klägers sind die Funktionsträgertätigkeiten insbesondere bei der Wahlkampfführung und Öffentlichkeitsarbeit auf die Bereiche des jeweiligen Kreis- oder Ortsverbands beschränkt (vgl. ....). Bei Wahlkampfhilfen und Infoständen in anderen Ortsbereichen handelt es sich somit um allgemeine Parteiarbeit, nicht aber um Funktionsträgertätigkeit.

Auch wenn im Detail nicht mehr genau überprüfbar ist, in welchen Fällen Aufwandsersatzansprüche für Tätigkeiten im eigenen Interesse der Beauftragten vom Kläger anerkannt wurden, lässt der erkennbare erhebliche Umfang – vor allem aber der Umstand, dass die Einschränkung der Zahlungspflichten des Klägers von den für ihn handelnden Personen nicht näher überprüft wurde – mit hinreichender Sicherheit den Schluss zu, dass es den Verantwortlichen letztlich auf eine insoweit korrekte Abrechnung, die zu kleineren Spendenbeträgen geführt hätte, nicht ankam.

- Bei bloßen Mitgliedern oder sonstigen, die Partei unterstützenden Sympathisanten kann konkret vom Senat die Abgrenzung nicht überprüft werden, da Beauftragungen im Einzelfall erforderlich waren und der jeweilige Inhalt der Beauftragungen nicht ermittelt werden konnte. Abgesehen von pauschalen Ausführungen hat der Kläger zum Inhalt nichts konkret und substantiiert vorgetragen und auch keine weiteren Beweismittel angeboten. Der allgemeine als wahr unterstellte Vortrag, es seien Aufträge auf den Formblättern erteilt worden, genügt nicht, soweit es um den näheren Inhalt der Beauftragungen geht. So hat das Mitglied A folgende nicht datierte Beauftragung vorgelegt: „Infostände abhalten/Versammlungen zu besuchen/Verteilaktionen“.

Der Senat schließt daraus, dass bei den anderen Beauftragten im Wesentlichen keine konkreteren Beauftragungen erfolgt sind. Hierfür spricht der Inhalt einer großen Zahl der vorliegenden pauschalen Abrechnungen. Ein Schwerpunkt der „Tätigkeiten“ liegt bei vielen Abrechnungen im Besuch von Versammlungen und Veranstaltungen ohne dass eine darüber hinaus gehende Tätigkeit erkennbar ist. Auch hier ist es nicht plausibel, dass die große Zahl von Fahrten durch die Organisation und die Durchführung der Versammlungen veranlasst waren. Aufgrund der großen Zahl der Belege und der Art und Weise einer prüfungsfreien Anerkennung durch den Kläger steht vielmehr fest, dass der Kläger Verzicht auf Aufwandsersatzansprüche im erheblichen Umfang auch dann als Spende bescheinigt hat, wenn die Mitglieder als bloße Teilnehmer zu Veranstaltungen gefahren sind. Hinzu kommt, dass angesichts der nicht vorgelegten Belege von weiteren erheblichen inhaltlichen Fehlern auszugehen ist.

Vor allem hält es der Senat nicht für fremdüblich, kostenträchtige Aufträge bei bloßen Mitgliedern und bei Nichtmitgliedern pauschal zu vergeben, so dass der Beauftragte allein über den Umfang der Tätigkeiten bestimmen kann.

Vorsorglich weist der Senat, der die Frage der Fremdüblichkeit hier im Rahmen des Fremdvergleichs mitprüft, darauf hin, dass er nicht verkennt, dass nach den Vorgaben des BFH auch von einem selbständigen Haftungsgrund ausgegangen werden kann. Da dies nicht mehr entscheidungserheblich ist, sieht er indes davon ab, die Höhe der sich allein aus fremdnützigen Tätigkeiten ergebenden Haftung mangels vorliegender Belege und mangels für die Prüfung inhaltlich nicht ausreichender Belege durch eine grobe Schätzung unter Berücksichtigung von Beweislastgrundsätzen zu ermitteln.

cc) Gegen die Ernsthaftigkeit der Verzichtserklärungen spricht ferner, dass Spendenbescheinigungen auch dann ausgestellt wurden, wenn die „Spender“ Aufwendungen abrechneten, aber mit der Abrechnung keine Verzichtserklärung abgaben. Die große Zahl der Fälle von Spendenbescheinigungen ohne Verzichtserklärung, die sich bereits aus den vorgelegten unvollständigen Belegen ergibt, wertet der Senat als gewichtiges Indiz dafür, dass es den Beteiligten letztlich auf die ausdrücklichen Verzichtserklärungen in Schriftform gar nicht ankam. Dabei handelt es sich nach den Belegen um folgende Spendenbescheinigungen ... (Beispielsfälle.....).

dd) Einem „Fremdvergleich“ nicht stand hält auch die Bescheinigung von Spenden in Fällen, in denen die „Spenden“ die Beauftragung zum Anlass nahmen, Verträge mit sich selbst zulasten des Klägers zu schließen und sodann auf ihre vertraglichen Zahlungsansprüche verzichteten. Dabei handelt es sich um folgende belegte Vorgänge:

- Der Beauftragte A gab in seiner Kostenaufstellung an, sein privates Büro für die Parteiarbeit zur Verfügung gestellt zu haben, ebenso wie seinen privaten PC, Fax und sonstiges. Ferner habe er Lagerflächen für Unterlagen, Plakate usw. zur Verfügung gestellt. Hierfür setzte er eine ortsübliche Miete von x DM an und erhielt eine entsprechende Spendenbescheinigung. Ein besonderer Vertrag liegt nicht vor.

- Der Beauftragte B stellte dem Kläger den Betrag von y DM für das Einstellen eines PKW-Anhängers in Rechnung. Ein besonderer Vertrag liegt nicht vor.

- Der Beauftragte C erstellte eine Rechnung seines eigenen Softwarebüros über x DM für die Erstellung und Überarbeitung von Flugblättern. Ein besonderer Vertrag liegt nicht vor.

In allen drei Fällen können die allgemeinen Auftragsformulare nicht zu einem zivilrechtlich wirksamen Auftrag führen. Denn die Formulare enthalten keine Klausel, die die Mitglieder vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB befreien und den Abschluss individueller Verträge hat der Kläger noch nicht einmal behauptet. Zudem hätte jeder der Vertragsschlüsse nach der Parteisatzung (1000 DM-Grenze bzw. Dauerschuldverhältnis) einzeln der Einwilligung des Landesvorsitzenden zusammen mit dem Landesschatzmeister bedurft und nach der Satzung musste bei Verstößen mit persönlicher Haftung gerechnet werden. Es ist daher nicht plausibel, dass der Schatzmeister bei Fremden Dritten die behaupteten zivilrechtlichen Ansprüche ohne gleichzeitigen Verzicht akzeptiert hätte. Auch können die Abrechnungen nicht als bloße pauschale Ermittlung des konkreten „Aufwands“ angesehen werden. Denn die Höhe von Mieten und Honorare von Fremdfirmen orientieren sich nicht am Aufwandsgedanken (vgl. § 670 BGB) und der Satzungsbeschluss der Partei vom ..... 1995 sah den Nachweis von Aufwendungen durch Originalrechnungen vor.

ee) Gegen ernsthafte Aufwandsersatzansprüche spricht auch die Handhabung bei Verzicht auf Aufwandsersatzansprüchen von Ehegatten. Fahrtkosten vom gleichen Startort zum selben Zielort zur gleichen Zeit hätten allenfalls dann doppelt anerkannt werden dürfen, wenn die Ehegatten tatsächlich doppelte Aufwendungen gehabt hätten.

Die Ehegatten A haben Aufwendungen in Höhe von jeweils x DM abgerechnet und beide eine Spendenquittung in dieser Höhe erhalten. Die Abrechnungen sind identisch. Ebenso liegen die Verhältnisse beim Ehepaar B mit zwei Abrechnungen über y DM. Zivilrechtlich hätte ein Aufwandsersatzanspruch für Fahrtkosten allenfalls dann doppelt entstehen können, wenn die Ehegatten für die Fahrten am selben Tag und dieselbe Strecke zwei verschiedene PKW benutzt hätten. Hierfür spricht nichts. Jedenfalls aber wäre, wenn der Schatzmeister die Beträge tatsächlich hätte ausbezahlen müssen, zu erwarten gewesen, dass er diese Frage überprüft und einen zivilrechtlichen Anspruch (nebst Verzicht) allenfalls bei der Benutzung von zwei PKW anerkennt. Es kann daher offen bleiben, ob Beauftragte in solchen Fällen nicht verpflichtet gewesen wären, Fahrtengemeinschaften zu bilden. Entscheidend für die Indizwirkung dieser Sachverhalte ist, dass es sich nicht um zwei als Versehen einzuordnende Einzelfälle handelt. Die beiden Sachverhalte springen nur deshalb rasch ins Auge, da die Abrechnungen bis auf den Pfennig identisch sind. Indes liegt eine Vielzahl vergleichbarer Sachverhalte vor, in denen ein Ehegatte teilweise Fahrtkosten identisch abrechnete, da er am selben Tag und am selben Ort wie sein Ehepartner aktiv war (Beispielfälle .....).

Die Abrechnungen des Ehepaars C zeigen, dass diese Grundsätze auch für die am Abrechnungsverfahren beteiligten Personen ohne weiteres erkennbar waren. Denn dieses Ehepaar hat die Fahrten nur einmal abgerechnet und nur die Verpflegungsmehraufwandspauschalen doppelt angesetzt.

Auf einem handschriftlichen Beiblatt zu der Spendenbescheinigung der Ehefrau D wurde die bescheinigte (!) Spende von x DM überprüft und ohne doppelten Ansatz der Fahrten, die auch der Mann geltend machte, neu berechnet. Sodann wurde auf dem Duplikat der Spendenquittung handschriftlich vermerkt „y DM“ und ein Stempel „Geprüft“ angebracht. Auch dies zeigt, dass der Fehler bereits vor der Ausstellung der Spendenquittungen hätte bemerkt werden können.

ff) Gegen ernsthafte Aufwandsersatzansprüche spricht auch, dass der Satzungsbeschluss der Partei vom ....1995 nicht korrekt umgesetzt wurde. Nach dem Beschluss mussten Beauftragte Kostenabrechnungen nach Ablauf eines Quartals, spätestens jedoch im 1. Quartal nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Aufwendungen angefallen sind, dem Landesschatzmeister zur , in dem die Aufwendungen angefallen sind, dem Landesschatzmeister zur Prüfung zu geben waren. Prüfung geben.

Für später eingereichte Abrechnungen sollte ein Anspruch auf Erstattung entfallen. Die Beauftragungsformulare enthielten eine Klausel, nach der die Kostenabrechnungen spätestens im 1. Quartal nach Ablauf des Jahres

Dagegen hat der Kläger mit Rundschreiben die Beauftragten aufgefordert, die Abrechnungen nicht quartalsweise einzureichen, um dem Schatzmeister die Arbeit zu erleichtern. Bei ernsthaften Ansprüchen hätten fremde Dritte indes zumindest in der Regel auf einer zeitnahen Abrechnung zum Quartalsende bestanden und wären – jedenfalls bei größeren Beträgen – nicht mit einer erheblichen Zeitverzögerung der Ersatzleistung einverstanden gewe-

sen. Nur wenn man davon ausgeht, dass ohnehin nichts bezahlt werden soll, hat der Abrechnungszeitpunkt letztlich keine Bedeutung.

Vor allem aber hat der Kläger Spendenbescheinigungen auch dann ausgestellt, wenn die Abrechnung nach Ablauf des ersten Quartals des Folgejahres, also später als März 1997 (für 1996) bzw. später als März 1998 (für 1997), beim Schatzmeister eingereicht wurden.

Hätte der Kläger die Beträge tatsächlich bezahlen müssen, wäre zu erwarten gewesen, dass er bzw. die für ihn handelnden Organe, den jeweiligen Beauftragten auf die Verfallsklausel hinweist und die Bezahlung des Anspruchs ablehnt. Konsequenterweise gingen in diesen Fällen die Verzichte ins Leere, so dass dem Kläger keine Spende durch den Verzicht mehr zufließen konnte. Indes hat der Kläger auch verfallene Ansprüche anerkannt und Spendenbescheinigungen ausgestellt. Dies spricht dafür, dass die einzelnen Aufwandsersatzansprüche insgesamt, d.h. auch soweit sie rechtzeitig eingereicht worden sind, nicht ernsthaft gewollt waren.

Dass auch für nach Ablauf der Verfallsfrist eingereichte Abrechnungen Spendenbescheinigungen ausgestellt wurden, ist in allen Fällen offensichtlich, in denen die Verzichtserklärung erst nach Fristende unterschrieben wurde (Beispielsfälle .....).

Darüber hinaus hat das Finanzamt die Ausstellung von Spendenbescheinigungen für verspätete Abrechnungen auch insoweit ausreichend nachgewiesen, als die Spendenquittungen das Datum Juli des Folgejahres oder später tragen. Denn die große Zahl von Spendenquittungen mit dem Datum April/ Mai/Juni 1997/1998 rechtfertigt den Schluss, dass die Spendenbescheinigungen ausstellenden Personen spätestens im Juni des Folgejahres die Eingänge von Abrechnungen bis April abgearbeitet hatten und jedenfalls ab Juli 1997/1998 spätere Abrechnungseingänge bescheinigten (Beispielsfälle .....).

gg) Gegen ernsthaft vereinbarte Aufwandsersatzansprüche spricht auch das „Wahlrecht“, Fahrtkosten mit dem damaligen steuerlichen Pauschsatz von 0,52 DM/Km oder einem Pauschsatz von 0,80 DM/Km bei gleichzeitiger Bescheinigung sonstiger Einkünfte in Höhe von 0,28 DM/Km abzurechnen.

Den Pauschsatz von 0,52 DM/Km hatte die Finanzverwaltung bereits vor den Beschlussfassungen der Bundespartei vom .....1995 und vom Januar 1996 ausdrücklich auch im hier maßgeblichen Zusammenhang als angemessenen Fahrtkostenerersatz anerkannt (vgl. OFD Hannover vom 30. März 1995 FR 1995, 554). Im Umkehrschluss ergibt sich aus dem Pauschsatz, dass bei höheren Beträgen eine pauschale Abrechnung nicht in Betracht kam. Dies hat der Kläger auch erkannt. Denn im Rundschreiben vom .... hat er die Betroffenen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Fahrtkostenerstattungen, die sich daraus ergeben, dass mit mehr als 0,52 DM/Km gerechnet wird, zu versteuernden Einkünften führen.

Ferner hat er diese Einkünfte sodann auf den Spendenbescheinigungen ausdrücklich neben der Spendensumme bescheinigt. Entsprechend ist der Kläger bei den Verpflegungsmehraufwandspauschalen verfahren, soweit er höhere als die steuerlichen Pauschalen anerkannte.

Hätte der Kläger indes ernsthaft damit rechnen müssen, Fahrtkosten mit dem Pauschsatz von 0,80 DM/Km oder höhere Verpflegungsmehraufwandspauschalen auszahlen zu müssen, wäre die vorgenannte Verfahrensweise nicht denkbar gewesen. Denn es gehört zum Wesen des Aufwandsersatzes, dass nur tatsächlich angefallener Aufwand erstattet wird. Bei einer Pauschalierung aus Vereinfachungsgründen liegt es zwar in der Natur der Sache, dass ein von der Finanzverwaltung akzeptierter Pauschsatz – hier 0,52 DM/Km – als zu niedrig angesehen werden kann. Im Streitfall als für die Würdigung entscheidend hält der Senat daher den Umstand, dass der Kläger selbst erkennbar davon ausging, dass der Pauschsatz von 0,80 DM/Km überhöht ist und die „Beauftragten“ den Einzelnachweis höherer Kosten nicht führen können. Denn ansonsten ist es nicht erklärbar, dass er selbst zu versteuernde Einkünfte bescheinigt. Wenn aber der Kläger selbst davon ausging, dass die Betroffenen höhere Kosten in keinem einzigen Fall belegen können, rechtfertigt dies den Schluss, dass er von Anfang an nicht ernsthaft beabsichtigte, diese Beträge auszahlen und es ihm nur darum ging, die „Spendensumme“ mit Blick auf die Parteienfinanzierungsregelungen zu erhöhen. Hierfür spricht das Wahlrecht, nur mit dem niedrigeren Pauschsatz von 0,52 DM/Km abzurechnen. Denn hierdurch konnten Beauftragte, die mit ihren Abrechnungen die Spendenhöchstbeträge überschritten, verhindern, dass sich einerseits eine Spende nicht steuermindernd auswirkt, andererseits aber das Finanzamt die bescheinigten Einkünfte ansetzt.

hh) Gegen ernsthafte Aufwandsersatzansprüche spricht auch der Umstand, dass die für den Kläger handelnden vertretungsberechtigten Personen die Landessatzung bzw. die Bundessatzung weitgehend nicht beachteteten. Danach bedarf eine wirtschaftliche Verpflichtung, die einen Betrag von 1000 DM überschreitet oder ein Dauerschuldverhältnis in jedem Fall der vorherigen Einwilligung des Bundes- bzw. Landesvorsitzenden zusammen mit dem Bundesschatzmeister bzw. Landesschatzmeister. Bei den Beauftragungen handelt es sich um Dauerschuldverhältnisse im Sinne der Satzung, denn in der Überschrift des Beschlusses vom ....1995 wurde ausdrücklich der Begriff Dauerauftragsverhältnis verwendet.

Nach der Satzung des Klägers genügt es nicht, dass sich seine Organe generell darüber einig waren, die Beauftragungen umfassend an Funktionsträger und andere Mitglieder zu verteilen. Diese allgemeine Absprache kann die nach der Satzung erforderliche Zustimmung in jedem Fall nicht ersetzen.

Im Streitfall ist eine solche individuelle Zustimmung nicht erfolgt. Zumindest bei der großen Zahl der beauftragten Funktionsträger der unteren Ebenen und der Nichtfunktionsträger wäre wegen den erheblichen finanziellen Folgen von ernsthaften Aufwandsersatzansprüchen und des Haftungsrisikos der Vertreter des Klägers eine Einhaltung der Satzungsklausel und eine zuverlässig aufbewahrte Dokumentation aus Beweisgründen zu erwarten gewesen.

ii) Im Streifall spricht zudem gegen ernsthaft vereinbarte Aufwandsersatzansprüche, dass der Kläger die notwendigen Belege nur teilweise vorlegen konnte und noch nach der Außenprüfung, also während des steuerlichen Verfahrens, weitere Ordner verloren gingen. Dies rechtfertigt den Schluss, dass bei zahlreichen Spendenbescheinigungen die hier festgestellten Fehler ebenfalls vorliegen, möglicherweise aber sonstige maßgebliche Sachverhalte, die für den Kläger ungünstig sind, nicht aufgedeckt werden sollen. Nach den Grundsätzen der Beweisvereitelung geht dies – wie bereits oben dargelegt – zu Lasten des Klägers.

c) Der Haftungsbescheid ist auch der Höhe nach rechtmäßig.

Nach § 10 b Abs. 4 Satz 3 EStG beläuft sich die Höhe der Spendenhaftung in den Streitjahren auf 40 % der fehlerhaft bescheinigten Spendenbeträge. Die maßgeblichen Spendenbeträge 1997 hat der Außenprüfer ermittelt, die Schätzung der Spendenbeträge 1996 in Anlehnung an die Verhältnisse des Jahres 1997 ist sachgerecht. Da die gesamte Gestaltung nicht anzuerkennen ist, wäre nach dem bloßen Gesetzeswortlaut im Jahr 1996 die Haftung mit 40 % von x DM und im Jahr 1997 mit 40 % von y DM zu berechnen. Hiernach hätte das Finanzamt die Haftungssumme zu niedrig festgesetzt. Denn das Finanzamt hat bereits im Vorverfahren einen Abschlag von x % auf die Bemessungsgrundlage und im gerichtlichen Verfahren auf den Restbetrag einen weiteren Abschlag von y % vorgenommen.

Der vom Gesetzeswortlaut zugunsten des Klägers abweichende Abschlag beruht auf der Rechtsansicht, dass die gesetzliche 40 % Regelung die typischen Unsicherheiten pauschalierend regelt, die sich daraus ergeben, dass die steuerlichen Auswirkungen bei den Empfängern der Spendenbescheinigungen nicht konkret festgestellt werden können, es aber nicht ausschließt, besondere atypische Umstände des Einzelfalls (hier die Bescheinigung von steuerpflichtigen Einkünften auf der Spendenbescheinigung) haftungsmindernd zu berücksichtigen.

Aufgrund des Verböserungsverbots im finanzgerichtlichen Verfahren kann der Senat offen lassen, ob diese Rechtsansicht zutrifft. Entscheidend ist, dass mit den vom Finanzamt vorgenommenen Abschlägen die Haftungshöhe allenfalls zu niedrig angesetzt worden ist.

Insbesondere kann der Senat auch offen lassen, ob auch bei den Spitzenfunktionären der Partei von nicht ernsthaften Aufwandsspenden ausgegangen werden kann oder ob für sie eine abweichende Beurteilung erforderlich ist. Auch diese Frage ist nicht entscheidungserheblich, da der Haftungsbescheid der Höhe nach selbst dann gerechtfertigt ist, wenn man diese Spendenbescheinigungen akzeptieren würde.

d) Aufgrund der gesamten Feststellungen, die sich aus den vorgelegten Belegen und den sonstigen Feststellungen ergeben, geht der Senat davon aus, dass es sich um eine vorsätzliche Gestaltung der verantwortlichen Organe des Klägers handelt.

e) Das Finanzamt hat – wie aus der Einspruchsentscheidung hervorgeht – erkannt, dass es eine Ermessensentscheidung zu treffen hat. Die Ausführungen zur Ermessensausübung sind knapp aber ausreichend.

4. Da die Klage bereits aus den vorgenannten Gründen keinen Erfolg hat, ist es nicht mehr entscheidungserheblich, ob – wie vom BFH gefordert – die Aufwandsersatzansprüche gegen den Kläger zum Zeitpunkt ihrer Zusage und des Verzichts in dem Sinne werthaltig waren, dass der Kläger jeweils alternativ zur Erfüllung in der Lage war. Gleichwohl weist der Senat darauf hin, dass die Klage auch aus den sich hieraus ergebenden Schlussfolgerungen dem Fremdvergleich nicht standhält.

a) Da die Beauftragungen vom Kläger nicht vorgelegt wurden, konnte der Senat nicht feststellen, zu welchen Zeitpunkten die „Dauerauftragsverhältnisse“ im Einzelnen zustande kamen. Geht man von zivilrechtlich wirksamen Beauftragungen aus, müssten diese allerdings in der Mehrzahl der Fälle bereits zum jeweiligen Jahresbeginn vorgelegen haben. Denn anderenfalls hätten die Beauftragten nicht den Kläger verpflichtend tätig werden können (keine rückwirkende Verpflichtung). Indes sagt ein Dauerauftragsformular in der hier vorliegenden Form nichts darüber aus, wann und in welcher Höhe für den Kläger tatsächlich Kosten entstehen, da erst mit der tatsächlichen Durchführung von Aufträgen Ansprüche entstehen können und der Kläger dies faktisch nicht mehr beeinflussen konnte.

Stellt man auf die Höhe der Kosten jedes einzelnen Auftrags für sich allein ab, liegt es auf der Hand, dass der Kläger zahlungsfähig war. Gleiches gilt, wenn man die Aufträge für jeden einzelnen Beauftragten (jede einzelne Person) für sich allein betrachtet. Auch soweit die Beauftragten noch im Jahr 1996 bzw. noch im Jahr 1997 abrechneten, hätte der Kläger diese kleineren, zu verschiedenen Zeitpunkten anfallenden Gesamtsummen, aufgrund der geringen Höhe tatsächlich bezahlen können. Dies gilt auch, wenn man berücksichtigt, dass die Beträge aufgrund der fehlenden Belege zu niedrig ermittelt sein könnten.

Weitere Aussagen zu den Verhältnissen während der laufenden Jahre kann der Senat aufgrund seiner Feststellungen nicht treffen. Insbesondere ist es heute nicht mehr möglich, z.B. während des Jahres 1996 oder 1997 tages- oder monatsweise die Entwicklung der Höhe der Aufwandsersatzansprüche zu ermitteln und den jeweiligen Geldmitteln des Klägers gegenüberzustellen um sodann die objektive Werthaltigkeit der Ersatzansprüche bei ihrer Entstehung zeitnah zu prüfen. Im Übrigen ist für den Senat nicht ersichtlich, dass aus einer solchen nachträglichen gerichtlichen Aufstellung, die den handelnden Personen nicht bekannt war, auf die subjektiven Absichten der Organe des Klägers und der Beauftragten geschlossen werden könnte.

b) Entscheidend ist aber, dass der Kläger die Beauftragten aufforderte, ihre Abrechnungen anzusammeln und erst geschlossen am Beginn des nächsten Jahres abzusenden. An diese Verfahrensweise hielt sich die Mehrzahl der Beauftragten. Dies bedeutet, dass sich die während des jeweiligen Jahres anfallenden Aufwandsersatzansprüche aufsummierten und der Kläger zum Jahresende zunächst (bis zum Verfall von Ansprüchen) zivilrechtlich verpflichtet war, die Gesamtsumme zu bezahlen. Geht man von der Gesamtsumme an Aufwandsersparnissen 1996 zum 1. Januar 1997 und zum 1. Januar 1998 aus (Gesamtsumme wird berechnet ...), ist offensichtlich, dass der Kläger die Beträge mit seinen Geldmitteln zum Jahresende nicht hätte bezahlen können und die Ansprüche damit nicht in der bescheinigten Höhe werthaltig waren. Damit waren die Ansprüche in den Zeitpunkten, in denen sie alle entstanden waren und endgültig der Höhe nach feststanden (31.12.1996 bzw. 31.12.1997), bei objektiver Beurteilung nicht werthaltig. Im Übrigen ist aus ..... ersichtlich, dass der Kläger die Aufwandsabrechnungen für das Jahr 1996 auch dann nicht bezahlen konnte, wenn man die Einnahmen und die Ausgaben des Jahres 1997 mit berücksichtigt. Umstände, die dafür sprechen, dass dies im Jahr 1998 anders sein könnte, sind nicht ersichtlich.

Bei den zu berücksichtigenden Geldmitteln kommt es nur auf die Geldmittel des Klägers an, da er andere Gliederungen der Partei nicht verpflichten konnte .....

c) Die dargelegte Wertlosigkeit der gesamten Aufwandsersatzansprüche zu den Stichtagen 31.12.1996 und 31.12.1997 ergibt sich

- ohne Berücksichtigung, wann und in welchem Umfang die Aufwandsersatzansprüche später tatsächlich geltend gemacht werden und
- aus einer objektiven Beurteilung der tatsächlichen Umstände, die vom Senat im Nachhinein ermittelt wurden.

Zu berücksichtigen ist aber, dass zu den Stichtagen selbst die Beteiligten die konkreten Zahlen aufgrund des tatsächlichen Verfahrens nicht kennen konnten. Genau kannten die jeweiligen Beauftragten nur den von ihnen selbst verursachten Aufwand, den der Kläger für sich allein gesehen in allen Fällen bezahlen konnte. Die Organe des Klägers erhielten erst im Laufe des jeweiligen Folgejahres mit den sukzessive eingehenden Abrechnungen Kenntnis von der Höhe der konkreten Verpflichtungen.

Bei den Beauftragungen und zu den Stichtagen selbst konnten sie allenfalls aufgrund der Erfahrungswerte aus den Vorjahren die Verhältnisse schätzen.

Unter Berücksichtigung der Kenntnis der Organe vom gesamten Verfahren und dem tatsächlichen Ablauf, insbesondere da das Verfahren auch bereits im Jahr 1995 praktiziert wurde, steht nach Ansicht des Senats fest, dass die Organe des Klägers die zivilrechtlichen Verpflichtungen nur deshalb in unvorhersehbarer und unkontrollierbarer Höhe eingingen, weil sie von Anfang an nicht ernsthaft damit rechneten, einer Zahlungspflicht ausgesetzt zu werden. Andernfalls würde ein seriös handelndes Organ die Höhe der drohenden Kosten durch vollständig pauschale Aufträge nicht unbegrenzt und unkontrollierbar aus der Hand geben.

Insoweit bejaht der Senat vorsätzliches Handeln der Organe. Denn die für das Verfahren notwendige Sicherheit, nicht in die wirtschaftliche Existenz bedrohender Höhe in Anspruch genommen zu werden, konnten die Organe nur haben, wenn die dem Kläger nahestehenden „Beauftragten“ von vorneherein zu erkennen gaben, später zu verzichten, mithin also ein Grundkonsens über den späteren Verzicht von Anfang an bestand.

d) Stellt man nur auf die Werthaltigkeit der Aufwandsersatzansprüche im Zeitpunkt der Verzichtserklärungen ab, ist die Klage aus folgenden Gründen unbegründet:

Soweit die Beauftragten im Jahr 1997 angefallene Aufwandsersatzansprüche noch im Kalenderjahr 1997 beim Kläger geltend machten, hätte dieser die Beträge wegen der geringen Höhe bezahlen können. Sodann bliebe für die Spendenhaftung 1997 die Werthaltigkeit der bis zum 31.12.1997 aufgelaufenen und im Jahr 1998 abgerechneten Aufwandsersatzansprüche im Zeitpunkt der Verzichtserklärungen zu prüfen. Entscheidend wären hierfür die in den Monaten Januar bis März 1998 beim Kläger eingereichten Abrechnungen für 1997. Denn durch die später eingereichten Abrechnungen war der Kläger wegen der Verfallsklausel nicht wirtschaftlich belastet. In den Monaten Januar bis März 1998 wurden nach den vorliegenden Belegen nur Abrechnungen in folgender Höhe eingereicht ... (wird näher ausgeführt).

Der so errechnete Betrag von im ersten Quartal 1998 beim Kläger eingereichten Aufwandsabrechnungen in Höhe von x DM ist möglicherweise zu niedrig, da der Kläger nur einen Teil der Belege vorgelegt hat. Andererseits sind Teilbeträge der eingereichten Abrechnungen zu kürzen, da sie nach den unter 3. aufgeführten Kriterien nicht in voller Höhe zu zivilrechtlichen Ansprüchen gegen den Kläger führten. Diese Korrekturen kann der Senat nur durch Schätzung vornehmen. Unter Berücksichtigung dieser Unsicherheiten lässt der Betrag von ca. x DM eine klare Aussage zu Lasten des Klägers dahin, dass er diese Abrechnungen (verteilt über vier Monate Januar bis April 1998) nicht hätte bezahlen können, nicht mit der ausreichenden Sicherheit zu.

Gleichwohl führt auch diese Betrachtungsweise zur Unbegründetheit der Klage. Denn der niedrige, vom Kläger bezahlbare Betrag für Abrechnungen von Tätigkeiten im Jahr 1997 kam nur dadurch zustande, dass angenommen wurde, der Kläger hätte sich auf die Verfallsklausel oder andere zivilrechtliche Gründe, die gegen Aufwandsersatzansprüche sprechen, tatsächlich berufen. Dies hat er aber nicht getan. Daraus ergibt sich, dass sich der

Kläger – wenn von werthaltigen Ansprüchen im Zeitpunkt der Verzichtserklärungen (Januar bis März 1998) ausgegangen wird – die Nichtgeltendmachung der Verfallsklausel bzw. anderer zivilrechtlicher Abwehrgründe entgegenhalten lassen muss. Damit ist entscheidend, dass nach Erlass des Teilabhilfebescheides durch das Finanzamt der Haftungsbescheid für 1997 auch dann noch gerechtfertigt ist, wenn man in Höhe von aufgerundet x DM (Verzichte Januar bis März 1998) und y DM (Verzichte im Jahr 1997) werthaltige Aufwandsersatzansprüche annimmt. Denn die Bemessungsgrundlage der gesamten Aufwandsspenden wurde vom Finanzamt insgesamt in größerer Höhe gemindert. Entsprechendes gilt für das Jahr 1996, .....

Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass das verspätete Einreichen einer Abrechnung erst nach Ablauf des ersten Quartals des Folgejahres nicht als stillschweigender Verzicht angesehen werden kann, der zur Ausstellung einer Spendenbescheinigung berechtigt. Denn insoweit fehlt es am freiwilligen Wegfall der Aufwandsersatzansprüche. Würde man dies anders sehen, wären alle weiteren „Verzichte“ am 1. April 1996 bzw. 1997 erfolgt, mit der Folge, dass sie der Höhe nach zu diesem Zeitpunkt nicht werthaltig waren.



## **WINHELLER Rechtsanwälte**

Corneliusstr. 34  
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80  
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)  
Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Shanghai

---

*make a difference.*