

VOLLTEXTSERVICE

Beteiligung an einer Volksinitiative als schädliche politische Betätigung?

FG Hamburg, Urteil vom 25.02.2015, Az. 5 K 135/12

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner wegen Fehlverwendung von Spendengeldern bzw. unzutreffender Ausstellung einer Spendenbescheinigung.

Der Kläger ist ... in das Vereinsregister eingetragen. Zweck und Ziel des Vereins sind in den Satzungen ... geregelt. ...

Gem. Freistellungsbescheid vom ... ist der Kläger für die Kalenderjahre 2007 - 2009 gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG) von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, weil er ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken i. S. der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) dient. Laut Hinweis unter Punkt E. des Freistellungsbescheids fördert der Kläger den Natur- und Umweltschutz und ist berechtigt, für Spenden, die ihm zur Verwendung für den Natur- und Umweltschutz i. S. v. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO zugewendet werden, Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Der Bescheid enthält den weiteren Hinweis, dass das Finanzamt von der Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung ausgeht, wenn das angegebene Datum des Bescheids länger als fünf Jahre seit dem Tag der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung zurückliegt.

Der Kläger organisierte im Jahre 2010 im Zusammenwirken mit fünf weiteren Organisationen die Initiative "A". Gegenstand der Initiative war die Aufforderung an den Senat und die Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH), alle notwendigen Schritte zu unternehmen, um

Der Geschäftsführer des Klägers war eine von drei für die Initiatoren tätigen Vertrauenspersonen. Nach Durchführung der Unterschriftensammlung für die Unterstützung einer Volksinitiative i. S. v. § 4 des Hamburgischen Gesetzes über Volksinitiative, Volksbegehren und Volksentscheid (Volksabstimmungsgesetz - VAbstG - vom 20.06.1996 in der jeweils geltenden geänderten Fassung) im Juli und August 2010 und Feststellung des Zustandekommens der Volksinitiative gem. § 5 Abs. 2 VAbstG durch den Senat der FHH ... wurde von den Initiatoren ein Volksbegehren beantragt (vgl. § 6 VAbstG), welches nach weiterer Unterschriftensammlung ... das gem. § 16 VAbstG für das Zustandekommen eines Volksbegehrens notwendige Quorum im Jahr 2011 erreichte. Die Volksinitiative war ... Gegenstand einer Anhörung der Initiatoren und Auskunftspersonen vor dem Umweltausschuss der Bürgerschaft.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

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

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

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Es wurde ein Volksentscheid (§ 18 VAbstG) durchgeführt, als dessen Ergebnis die Vorlage der Initiative angenommen wurde. ...

Der Kläger organisierte die Initiative nach eigenen Angaben mit eigenem Personal.

Er richtete zur Finanzierung der Kosten ein Spendenkonto bei der Bank-1 ein (Projektkonto), auf das nach Angaben des Klägers bis zum 31.12.2011 Spenden in Höhe von insgesamt ... € eingingen. Der erste Kontoauszug datiert vom ... und weist einen ersten Eingang vom ... 07.2010 aus. ...

Die Initiative wies in Spendenaufrufen (zunächst) darauf hin, dass der Kläger ein Projektkonto für "A" eingerichtet habe, dass für eine Spende eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt würde und die Spende steuerlich abzugsfähig sei. Online-Spenden gingen zunächst auf das Konto des Klägers und würden danach auf das Projektkonto weitergeleitet; die Spende könne aber auch auf das Konto des Klägers bei der ... überwiesen werden. Die ...-mail vom ... enthält für Spenden nur den Hinweis auf die Kontonummer des Projektkontos, ohne den Zusatz, dass es sich hierbei um ein Projektkonto handelt.

Unter dem Datum des ... 2012 stellte der Kläger eine Sammelbestätigung über Geldzuwendungen des Spenders X für das Jahr 2011 über 2 Spenden am ... 02.2011 und am ... 05.2011 in Höhe von jeweils ... € aus.

Von dem Kläger eingereichte Kopien von Kontounterlagen für das Konto des Klägers enthalten für die am ... 02.2011 eingegangene Spende von ... € (Hinweis auf online-Spende) den alleinigen Zusatz Y. Sie war zuvor als online-Spende auf dem allgemeinen Konto des Klägers ...-2 eingegangen und von dort auf das Projektkonto weiterüberwiesen worden. In der Eingabemaske sind als persönliche Daten diejenigen des X, als Kontoinhaberin die Y GmbH genannt. Ausweislich des Ausdrucks einer EDV-Erläuterung zu einer Sammelabrechnung vom ... 05.2011 in Höhe von insgesamt ... € ist die Y GmbH Kontoinhaberin des Abgangskontos für den auf den ...02.2011 eingegangenen und einen weiteren am ... 05.2011 eingegangenen Teilbetrag von ... € und taucht der Name X nur als "Kurzname" in der Kontrollliste des Vereins auf. Das Ausgabeprotokoll zu dem Lastschriftengang vom ... 05.2011 sowie ein weiterer, von dem Kläger als "...-Datei" zu der Sammelabrechnung bezeichneter Ausdruck benennen die Y GmbH als Kontoinhaberin und als Verwendungszweck der Spende "A". X ist der Gesellschafter-Geschäftsführer der Y GmbH. Die Spenden wurden von der Y GmbH in deren Körperschafts- bzw. Gewerbesteuererklärungen geltend gemacht und im Rahmen der Festsetzungen steuerlich berücksichtigt. ...

Am 08.02.2012 erließ der Beklagte einen Haftungsbescheid, mit dem er den Kläger als Zuwendungsempfänger für entgangene Einkommensteuer für 2011 in Höhe von ... € gem. § 10b Abs. 4 S. 4 i. V. m. § 10b Abs. 4 S. 2 2. Alt. Einkommensteuergesetz (EStG) in Anspruch nahm und hierfür auf eine Zuwendungsbestätigung vom ... 2012 verwies.

Der hiergegen am 07.03.2012 vor dem Finanzgericht Hamburg erhobenen Sprungklage stimmte der Beklagte nicht zu. Das Verfahren wurde an den Beklagten gem. § 45 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Durchführung des Einspruchsverfahrens abgegeben. Mit am 23.08.2012 zur Post gegebener Einspruchsentscheidung vom selben Tag wies der Beklagte den Einspruch gegen den Haftungsbescheid als unbegründet zurück. Die Tatbestandsmerkmale für eine Haftung gem. § 10b Abs. 4 S. 2 2. Alt. EStG lägen vor. Nicht der Kläger, sondern die Volksinitiative sei Empfänger der Zuwendung gewesen. Denn der Kläger habe der - nicht rechtsfähigen - Initiative nur ein Konto zur Verfügung gestellt und sei damit nicht berechtigt gewesen, für die Zahlungen Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Die Volksinitiative sei als Zusammenschluss verschiedener Personengruppen und Personen steuerlich als Personenver-

einigung, nicht aber als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. v. §§ 51 ff. AO anzusehen. Die Unterstützung einer derartigen Vereinigung durch den Kläger widerspreche dem Prinzip des § 55 AO. Im Ergebnis fehle es zudem an einer Förderung des Umweltschutzes i. S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO. Wenngleich der Kläger mit seiner Tätigkeit für die Initiative keine politische Partei unterstütze, überschreite er doch die Grenzen der für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit unschädlichen nur "gewissen" politischen Einflussnahme. Da er sein Ziel durch Beeinflussung der kommunalen Politik zu erreichen suche, könne die angestrebte Maßnahme nicht als eine Maßnahme zur Förderung der Allgemeinheit gem. § 52 Abs. 1 S. 1 AO angesehen werden. Neben dem verfolgten Ziel der Energiewende würden auf der Internetseite der Initiative wenigstens gleichrangig ausführlich Themen angesprochen, die ... keinen Bezug zum Umweltschutz hätten und auch nicht zwangsläufig mit dem Ziel des Umweltschutzes verbunden seien. Es sei zudem nicht erkennbar, dass Aufklärung über eine umweltfreundliche Energieversorgung geleistet werde. Darüber hinaus fehle es an der erforderlichen Unmittelbarkeit der Förderung des Umweltschutzes (§ 57 AO). Das von dem Kläger angestrebte Ziel ... sei eine wirtschaftliche Maßnahme ohne direkte Wirkung zugunsten des Umweltschutzes.

...

Am 26.09.2012 hat der Kläger Klage erhoben.

Durch Beschluss vom ... wurde der Verein "A" gegründet, der nach Angaben des Klägers die Vorbereitung des Volksentscheids übernommen hat. Der Verein wurde ... Ende 2012 ins Vereinsregister eingetragen; Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit wurde nicht beantragt. Unter dem Namen des Vereins erfolgten Veröffentlichungen zu der Initiative im Internet.

Der Kläger stellte unter dem ... 2013 nunmehr eine Sammelbestätigung über Geldzuwendungen der Y GmbH über die Spenden vom ... 02.2011 und ... 05.2011 in Höhe von jeweils ... € und unter Angabe der Verwendung zur Förderung des Natur- und Umweltschutzes i. S. v. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO aus, die dem für diese GmbH zuständigen Finanzamt gegen Rückreichung der Original-Spendenbescheinigung vom ... übersandt.

Am 27.11.2013 erließ der Beklagte auf der Grundlage der neuen Zuwendungsbestätigung vom ... gegenüber dem Kläger einen "nach § 130 AO" geänderten Haftungsbescheid über ... €, nunmehr für 2011 entgangene Körperschaftsteuer. Er berief sich hierin zum einen auf den Tatbestand der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung gem. § 9 Abs. 3 S. 2 1. Alt. Körperschaftsteuergesetz (KStG), da die Spende nicht an den Kläger, sondern an die Initiative ... geleistet worden sei. Jedenfalls habe der Kläger durch die finanzielle Unterstützung der Initiative Mittel an eine nicht steuerbegünstigte Personenvereinigung weitergeleitet. Darüber hinaus stützte er den Bescheid auf die Veranlasserhaftung gem. § 9 Abs. 3 S. 2 2. Alt. KStG, da die Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden seien. Für Einzelheiten, auch zur Begründung des Entschließungs- und Auswahlermessens, wird auf den Bescheid Bezug genommen. In den weiteren Erläuterungen heißt es: "Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 08.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2012." Sodann wird auf § 68 Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen.

Der Kläger trägt vor:

Die in Rede stehende Zuwendung in Höhe von ... € sei zur Organisation und Durchführung der Initiative und damit zur Förderung des Umweltschutzes verwendet worden. ... Der Umwelt- und Klimaschutz sei jedenfalls zentrales Thema der Initiative und auch einer unter mehreren gleichwertigen Aspekten in der Sitzung des Umweltausschusses gewesen, wenngleich auch nicht vorrangig über das Thema Umweltschutz gesprochen worden sei. ... Auch sei es unschädlich, dass die Durchführung der Initiative neben den klimapolitischen Zielen auch weitere gemeinnützige

Ziele wie z. B. den Verbraucherschutz fördern, der nicht zu den satzungsgemäßen Zwecken des Klägers gehöre. Solche Überschneidungen seien gerade typisch für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke des Katalogs in § 51 Abs. 1 S. 1 AO. Eine etwaige Beschränkung der Ziele des Umweltschutzes auf die kommunalpolitische Ebene stehe anders als im Rahmen von § 51 Abs. 2 Nr. 24 AO der Förderung der Allgemeinheit nicht entgegen. Zudem stellten die Organisation und Durchführung der Initiative keine Bestrebungen dar, die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt seien; vielmehr dienten sie der Förderung des Natur- und Umweltschutzes.

Der Unmittelbarkeit der Förderung des Umweltschutzes i. S. v. § 57 AO sei auch Genüge getan, wenn wie hier die Durchführung eines Volksbegehrens den notwendigen Zwischenziel sei

Der Kläger überschreite auch nicht die Grenze zur schädlichen Verfolgung politischer Interessen. Zu Recht habe der BFH in seinem Urteil vom 29.08.1984 (I R 203/81, BStBl II 1984, 844) darauf hingewiesen, dass der Umweltschutz zu einem besonders wichtigen Gegenstand der allgemeinen Politik geworden sei, weshalb eine gewisse Beeinflussung der politischen Meinungsbildung zumindest im Bereich des Umweltschutzes die Gemeinnützigkeit nicht auszuschließen vermöge. Die Grenze sei erst dann erreicht, wenn die politischen Forderungen mit dem satzungsmäßigen gemeinnützigen Zweck nichts mehr zu tun hätten. Im Streitfall habe indes die Durchführung der Initiative gerade die Förderung des satzungsmäßigen Zwecks des Klägers im Blick gehabt. ...

Entgegen der Ansicht des Beklagten sei der Kläger selbst Empfänger der Spenden gewesen; er habe diese auch nicht treuhänderisch für die Initiative verwaltet. Nach dem Inhalt der Spendenaufrufe des Klägers hätten die Spender gewusst, dass die Spende an den Kläger und nicht an die Initiative geleistet werde. Schließlich habe der Kläger auch keine andere steuerliche Personenvereinigung unterstützt. Die Initiative ... sei kein Zusammenschluss verschiedener Organisationen zu einer rechtlichen und steuerlichen Personenvereinigung. Ein Volksbegehren stelle kein eigenständiges Rechtsgebilde, sondern ein Instrument der Volksbeteiligung dar. Gegen das Entstehen einer Personenvereinigung spreche auch § 4 Abs. 4 VAbstG, wonach die Volksinitiative von den Initiatoren durchgeführt werde. Ansprechpartner seien zudem die drei Vertrauenspersonen, nicht aber die Initiative als "Personenvereinigung". Eine für die Erreichung eines größeren Personenkreises vielfach wie auch im vorliegenden Fall notwendige Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen würde verhindert, wenn man bei jedem gemeinsamen Auftreten und jeder Zusammenarbeit im ideellen Bereich das Entstehen einer steuerlichen Personenvereinigung konstruieren wollte und damit zu der Schlussfolgerung der Leistung an eine Personenvereinigung gelangte. Aufgrund des Hinweises auf das Projektkonto sei auch klar gewesen, dass die Spenden nicht dem allgemeinen Spendentopf zugeordnet, sondern zur Organisation und Durchführung der Volksinitiative verwendet werden würden. Allerdings seien Spenden für das Projekt tatsächlich auch auf das allgemeine Spendenkonto und das allgemeine Geschäftskonto des Klägers geleistet worden. Es habe sich bei den Spenden um Schenkungen unter der von den Spendern erteilten Auflage der Verwendung für das Projekt (§ 525 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB) gehandelt. Warum dem als Anlage K 36 überreichten Ausdruck betreffend die online-Spende vom ... 02.2011 nur der unvollständige Vermerk "... " zu entnehmen sei, könne nicht mehr nachvollzogen werden. Dass auch diese Spende ausdrücklich für das Projekt "A" bestimmt gewesen sei, ergebe sich schon daraus, dass sich die Eingabemaske durch Verlinkung mit einer entsprechenden Projektseite und Betätigung des Links geöffnet habe. Absprachen mit anderen Dritten über die Verwendung der auf dem Projektkonto eingegangenen Spenden habe es nicht gegeben. Ebenso wenig seien die Spenden an Dritte weitergeleitet worden. Auch eine Zusage der Weiterleitung gegenüber den Mitinitiatoren habe es nicht gegeben.

Eine schriftliche Beschlussfassung über die Errichtung des Projektkontos habe es allerdings nicht gegeben. Die tatsächliche Verwendung der Spendengelder ergebe sich aus den als Anlagen K 15 und K 16 (für 2011) eingereichten Kontenblättern für Sach- und Honoraraufwendungen in Höhe von ... und Personalkosten in Höhe von Die Kam-

pagnenleitung ... habe am ... 2010 einen Honorarvertrag mit dem Kläger abgeschlossen und sei zudem aufgrund Arbeitsvertrages vom ... 2011 beim Kläger angestellt gewesen. Die Entscheidungen über Personalanstellungen, die Ausgaben für Kampagnenmaterial und die Anzeigenschaltung seien verantwortlich von der Geschäftsführung des Klägers bzw. der Kampagnenleitung getroffen worden. Der Kläger habe die Volksinitiative wie das Volksbegehren maßgeblich vorbereitet und organisiert. Seine tragende Rolle sei ausweislich des Informationsflyers des Klägers zum Volksbegehren auch gegenüber den Spendern und Dritten kommuniziert worden. Die wesentlichen Zahlungen für das Projekt seien über die Konten des Klägers abgewickelt worden. Dies zeige sich schon an der sich aus den vorgelegten Kontenblättern ergebenden niedrigeren Summe der Aufwendungen von ... € im Vergleich zu den Gesamtkosten von ... € für die Durchführung des Volksbegehrens laut Rechenschaftsbericht der Initiative. Mit Schriftsatz vom 18.08.2014 hat der Kläger seine Darstellung der Aufwendungen korrigiert und unter Hinweis auf diverse Kopien aus weitergehend unter Bezugnahme auf den Rechenschaftsbericht erläutert. Er trägt vor, dass der Gesamtbetrag der auf dem Projektkonto 2011 eingegangenen Spenden in Höhe von ... € für die Organisation und Durchführung des Volksbegehrens im Jahr 2011 verwendet worden sei. Soweit bei einer geringfügigen Spende von ... € auf dem Kontoauszug vom ... der Zusatz "... " auftauche, beruhe dies auf einem Versehen. Diese frühere Kampagne sei längst abgeschlossen. Er, der Kläger, habe 2011 für das Projekt ... insgesamt Spendengelder in Höhe von ... € (einschließlich der auf dem Projektkonto eingegangenen Spenden) empfangen. Auf das als Anlage vorgelegte Buchungskonto Nr. ... seien alle auf dem Projektkonto für das Projekt ... eingegangenen Spenden gebucht worden. Die Verwendung der auf diesem Projektkonto eingegangenen Gelder werde auch dadurch deutlich, dass der Kläger zusätzlich aus nicht zweckgebundenen Mitteln Kosten für Personal und Sachmittel in Höhe von ... € habe entnehmen müssen, weil die zweckgebundenen Spenden bereits aufgezehrt gewesen seien. Die ihm 2011 entstandenen Ausgaben beziffert und erläutert der Kläger unter Korrektur der früher genannten Zahl von ... € mit insgesamt ca. ... €. Schon hieraus werde deutlich, dass die Tätigkeit des Klägers sich nicht auf die bloße organisatorische Abwicklung des Projekts beschränkt habe. Mit Schriftsatz vom 13.11.2014 trägt der Kläger nunmehr vor, dass es sich bei dem Projektkonto um ein reines Einnahmekonto zur Sammlung der zweckgebundenen Spenden gehandelt habe. Ausgaben für das Projekt seien nicht mit Mitteln des Projektkontos, sondern über das allgemeine Geschäftskonto des Klägers beglichen worden. Dementsprechend weise das Projektkonto noch per 01.09.2014 einen Kontostand von ... € aus. Nach Eingang der letzten Spende am ... 2011 habe sich der Kontostand allein durch abgebuchte Kontoführungsgebühren reduziert. Dass die Spenden nach wie vor auf dem Projektkonto des Klägers vorhanden seien, spreche im Übrigen gegen die von dem Beklagten behauptete Weiterleitung an Dritte. Für die, so der Kläger, vollständige Verwendung der zweckgebundenen Spenden verweist er auf die Ausführungen gem. Schriftsatz vom 18.08.2014. In der geschilderten Handhabung des Projektkontos liege kein Verstoß gegen die Mittelverwendungsvorschriften. Für das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO komme es allein auf die Verwendung des Mittelvortrags aus dem Vorjahr an. Dabei gelte für die Mittelverwendung das sog. FIFO-Verfahren; es werde unterstellt, dass die ältesten Mittelzuflüsse zuerst verbraucht würden. Die gespendeten Mittel aus den Jahren 2010 und 2011 würden demnach als in den jeweiligen Folgejahren verbraucht gelten. Im Übrigen sei - auch angesichts der Heilungsmöglichkeit gem. § 63 Abs. 4 AO - ungeklärt, ob ein Verstoß gegen die Mittelverwendungsvorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO im Rahmen der Spendenhaftung von Bedeutung sei.

Nach Auffassung des Klägers ist der Bescheid vom 27.11.2013 nach Sinn und Zweck des § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 18.12.2013 wird Bezug genommen.

Der Kläger beantragt, den Haftungsbescheid vom 08.02.2012 in der Fassung des Haftungsbescheids vom 27.11.2013 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.08.2012 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor:

Der Beklagte habe den ursprünglichen Haftungsbescheid gem. § 130 AO geändert, da seinerzeit nicht geprüft worden sei, ob der Zuwendende Vertrauensschutz gem. § 9 Abs. 3 S. 1 KStG in Anspruch nehmen könne. Da die unzutreffende Adressierung und damit die schon hierauf beruhende Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung dem Zuwendenden entweder bekannt oder wenigstens aufgrund grober Fahrlässigkeit nicht bekannt gewesen sei, habe sich der Steuerpflichtige nicht auf Vertrauensschutz berufen können und sei die Haftungsinanspruchnahme des Klägers zu Unrecht erfolgt.

Die neue - wie auch die alte - Zuwendungsbestätigung sei unrichtig, da sie zu Unrecht den Kläger als Empfänger der Spende ausweise. Tatsächlich sei Empfängerin die Initiative gewesen, die aufgrund der getroffenen Vereinbarungen allein hierüber habe verfügen können. Bei zutreffender Würdigung handele es sich bei dem Zusammenschluss der Träger der Volksinitiative um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gem. § 705 BGB. Hierfür spreche schon die gemeinsame Pflicht der Initiatoren zur Rechenschaftslegung gem. § 30 VAbstG. Eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages bedürfe es hierfür nicht. Auch genüge ein konkludenter Vertragsschluss. Dass der Kläger neben der finanziellen Unterstützung die Verwaltung der Initiative übernommen und ein Projektkonto zur Verfügung gestellt habe, stehe dem nicht entgegen, sondern stehe mit der Möglichkeit verschiedener Gesellschafterbeiträge im Einklang. Über die auf dem Projektkonto eingegangenen Beträge habe der Kläger absprachegemäß nicht mehr eigenständig verfügen können. Die Mittel seien zum einen infolge der Widmung durch die Spender und zum anderen aufgrund der Vereinbarungen im gesellschaftsrechtlichen Innenverhältnis zweckgebunden gewesen. Dies gelte für die unmittelbar auf das Projektkonto überwiesenen Beträge ebenso wie für diejenigen, die der Kläger entsprechend der Ankündigung in den Spendenaufrufen für die online-Spenden von seinem allgemeinen Konto auf das Projektkonto weitergeleitet habe. Die Formulierung des Informationsflyers mit dem Aufruf, "uns" zu unterstützen, sei ein starkes Indiz für eine treuhänderische Verwaltung der auf dem Projektkonto eingegangenen Gelder für die Initiative mit getrennter Verwahrung seitens des Klägers und Alleinentscheidungsbefugnis durch die Initiative. Sofern der Kläger keine Vereinbarungen über die Verwendung der Spendengelder vorlegen könne, seien die Beteiligten der Initiative ... als Zeugen zu hören. Es liege eine Mittelfehlverwendung gem. § 58 Nr. 2 AO vor, da der Kläger die Weitergabe der Mittel an die Volksinitiative zugesagt habe. Soweit die Spendengelder auch heute noch auf dem Projektkonto vorhanden seien, gehe der Beklagte davon aus, dass die Spenden zweckgebunden ausgegeben und die Ausgaben nur buchungstechnisch von einem anderen Konto vorgenommen worden seien. Im Übrigen sei der Beklagte weiterhin der Auffassung, dass die Förderung des Umweltschutzes bzw. die besondere Verfolgung klimapolitischer Ziele auch dem Verlauf der Anhörung der Initiative vor dem Umweltausschuss nicht entnommen werden könne. Die Durchführung einer Volksinitiative mit dem Ziel eines Volksentscheides sei eine konkrete politische Betätigung mit konkretem politischem Ziel, die die Grenzen der Unschädlichkeit für den Spendenabzug überschreite.

Im Übrigen sei im Streitfall die ab dem Streitjahr geltende, hinsichtlich der Veranlasserhaftung neue Fassung des Tatbestands des § 9 Abs. 3 KStG noch nicht anwendbar, da die Tatbestandsverwirklichung der Mittelfehlverwendung bereits vor dem Jahr 2013 veranlasst gewesen sei.

Gründe

I.

Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg.

1. Die Klage ist ungeachtet der im Laufe des gerichtlichen Verfahrens geänderten Bescheidlage zulässig.

Das Rechtsschutzbedürfnis des Klägers ist weiterhin zu bejahen.

Das Klagebegehren ist nicht durch Eintritt eines erledigenden Ereignisses gegenstandslos geworden.

Gegenstand des Klageverfahrens ist nunmehr der den Kläger belastende Bescheid vom 27.11.2013.

Dies beruht auf § 68 FGO.

Der Bescheid vom 27.11.2013 ist gem. § 68 FGO an die Stelle des Bescheids vom 08.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2012 getreten. De facto ist der Bescheid vom 08.02.2012 aufgehoben und durch den Bescheid vom 27.11.2013 ersetzt worden.

Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt gem. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Die Regelung dient zum einen dem Schutz des Klägers, der durch eine Änderung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsakts durch das Finanzamt nicht aus dem Klageverfahren herausgedrängt und gegen seinen Willen wieder in das Einspruchsverfahren zurückversetzt werden soll, zum anderen der Prozessökonomie, insbesondere der Verfahrensbeschleunigung. Die Zielsetzung des § 68 FGO besteht insoweit darin, dass ein einmal anhängig gewordenes Klageverfahren ungeachtet einer Änderung der Bescheidlage fortgeführt werden kann und dass dadurch Verzögerungen vermieden werden, die mit der Unterbrechung jenes Verfahrens und der Einleitung eines weiteren, auf den Änderungsbescheid bezogenen Rechtsbehelfsverfahrens verbunden sein könnten (BFH Urteil vom 23.02.2010 VII R 1/09, BFH/NV 2010, 1566; BFH Urteil vom 16.12.2008 I R 29/08, BStBl II 2009, 539). Entsprechend dem Sinn und Zweck des § 68 FGO sind die Begriffe "ändern" und "ersetzen" weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung im Sinne dieser Bestimmung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird. Dabei muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen. Gleichmaßen findet § 68 FGO Anwendung auf die schlichte Aufhebung (ohne Ersetzung, vgl. Tipke/Kruse § 68 Tz. 10; Urteil FG Köln vom 27.04.2006 10 K 1703/05, EFG 2006, 1188, bestätigt durch BFH Urteil vom 21.09.2006 VI R 25/06, BFH/NV 2007, 33). Nicht entscheidend ist, welche Bedeutung den Begriffen "Änderung" oder "Ersetzung" nach den abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften zugrunde zu legen ist (BFH Urteil vom 27.04.2004 X R 28/02, BFH/NV 2004, 1287). Es ist nicht ersichtlich, dass mit dem in der Rechtsprechung und Literatur zu findenden Hinweis auf die Aufhebung aus "formellen" Gründen eine Beschränkung auf bestimmte Aufhebungsgründe erfolgen sollte (vgl. der vom FG Köln am 27.04.2006 entschiedene Fall). Ein sachlicher Grund hierfür wäre auch nicht erkennbar. Vielmehr wird mit der Betonung der Aufhebung aus formellen Gründen allein deutlich gemacht, dass es für den Fall der "Ersetzung" nicht darauf ankommt, dass der neue Verwaltungsakt den bisherigen materiell ändert (vgl. Paetsch in: Beermann FGO § 68 Lfg. Sept. 2013 Rn. 22; Schallmoser in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 68 FGO Lfg. Nov. 2013 Rn. 41), sondern dass § 68 allein auf die verfahrensrechtliche Situation abstellt, dass der Änderungsbescheid als neuer Verwaltungsakt besteht (BFH Urteil vom 20.03.2001 VIII R 44/99, BFH/NV 2001, 1133 Tz 18; vgl. a. Hinweis auf nur wiederholenden Verwaltungsakt BFH Urteil vom 20.05.2010 IV R 74/07, BStBl II 2010, 1104). Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d. h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH Urteil vom 23.02.2010 a. a. O.). Die beiden Verwaltungsakte müssen einen zumindest teil-

weise identischen Regelungsbereich haben, damit es zu einem Austausch des Verfahrensgegenstandes kommen kann (BFH Urteil vom 08.02.2001 VII R 59/99, BStBl II 2001, 506).

Der Anwendung des § 68 FGO steht es zudem nicht entgegen, wenn der ersetzte Bescheid eine Ermessensentscheidung zum Gegenstand und keine Erläuterung zur Ermessensbetätigung enthalten hat; § 102 S. 2 FGO und § 68 FGO stehen insoweit gleichrangig nebeneinander (BFH Urteil vom 16.12.2008 a. a. O., Tz. 24 juris, zudem mit Hinweis darauf, dass hinsichtlich des neuen Bescheids auch keine nur in den Grenzen des § 102 FGO zulässige Ermessensbetätigung vorliege).

Wesentliche Unterschiede, die einer Ersetzung i.S.v. § 68 FGO entgegenstehen, können die Regelung verschiedener Steuerarten, verschiedener Zeiträume und verschiedener Lebenssachverhalte sein (Dumke in: Schwarz FGO § 68 Lfg. 5/2005 Rn. 44; vgl. a. FG Köln Urteil vom 22.03.2012 11 K 3143/08, EFG 2012, 1212).

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 68 FGO vor.

Der Ursprungsbescheid und der neue Bescheid vom 27.11.2013 haben einen zumindest in den wesentlichen Teilen identischen Regelungsbereich.

Beide Bescheide betreffen dieselben Beteiligten. Sie befassen sich mit der Haftung im Zusammenhang mit demselben Zuwendungsgegenstand, derselben Zahlung, demselben Zuwendungszeitpunkt und demselben Zahlungsempfänger. Die wesentlichen Sachverhaltselemente sind damit identisch. Insbesondere beruht die Bemessungsgrundlage in tatsächlicher einschließlich betragsmäßiger Hinsicht jeweils auf demselben Vorgang.

Dass der ursprüngliche Bescheid im Anschluss an die diesem zugrunde liegende Zuwendungsbestätigung als Zuwendenden eine andere Person bezeichnet hat, erscheint für die Prüfung des § 68 FGO demgegenüber als nicht entscheidend, zumal die Bestimmung der Person des Zuwendenden auch eine Frage der zivilrechtlichen Würdigung ist und im Streitfall nicht zwei unterschiedliche Zahlungsvorgänge in Rede stehen. Alle Beteiligten sind zudem augenscheinlich von dem sich nunmehr herausgestellten tatsächlichen Sachverhalt ausgegangen, dass die Spende von der Y GmbH geleistet wurde, weshalb die Spende auch dort geltend gemacht und berücksichtigt wurde. Insoweit liegt eine Fallgestaltung vor, die mit denjenigen vergleichbar ist, die nach dem im Zivilrecht entwickelten Rechtsgrundsatz "falsa demonstratio non nocet" behandelt werden.

Zwar ist die den Bescheiden jeweils zugrunde liegende Steuer, für die gehaftet wird, ihrer Art nach unterschiedlich - Einkommensteuer auf der einen, Körperschaftsteuer auf der anderen Seite. Dies entspricht der ebenfalls unterschiedlichen Eigenschaft der in den beiden Bescheiden jeweils genannten Person des Zuwendenden als natürliche Person auf der einen und als juristische Person auf der anderen Seite. Diese Unterschiede wirken sich auf den Haftungsgegenstand und den Haftungsumfang aber grundsätzlich deshalb nicht aus, weil die Feststellung entgehender Steuern einer typisierenden Betrachtung unterliegt (vgl. Kirchhof EStG 13. Aufl. 2014 § 10b Rn. 79) und sich die Haftung nicht nach einem Anteil der Steuerschuld, sondern einem fiktiven (ohne Berücksichtigung der persönlichen spezifischen einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Verhältnisse: zu § 10b EStG Kirchhof a. a. O. Rn 79; Lindberg in: Frotscher § 10b EStG Lfg. 11/2011 Rn. 203: unwiderlegbar; Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 10b EStG Lfg. Jan 2009 Rn. E 73; s. a. BTDRs. 11/4176 S. 17; FG München Urteil vom 16.07.1996 16 K 3638/94, EFG 1997, 322, vom BFH i. Erg. best., Urteil vom 24.04.2002 XI R 123/96, BStBl II 2003, 128; offen Schlesw.-Holst. FG Urteil vom 19.03.1998 I 184/95, EFG 1998, 1197; zu § 9 Abs. 3 KStG s. Krämer in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock Lfg. Aug. 2013 § 9 KStG Rn. 395, auch zu a. A.; and. Woitschell in: Ernst&Young Lfg. Aug. 2010 Rn. 153 mit Einzelfällen;

Streck KStG 8. Aufl. 2014 § 9 Rn. 41; geringerer Steuerausfall zu berücksichtigen) Anteil von der - jeweils selben - Bemessungsgrundlage, dem zugewendeten Betrag selbst, bestimmt, mag auch die unterschiedliche Formulierung der Tatbestände in § 10b Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 3 KStG in Bezug auf die Anknüpfung der Regelung für die Festsetzungsfrist insoweit Fragen aufwerfen.

Der Bescheid vom 27.11.2013 betrifft ein neues Sachverhaltselement allerdings insofern, als er sich nunmehr auf die neu erst am ... 2013 ausgestellte Zuwendungsbestätigung bezieht, der Anknüpfungsgegenstand für die Haftung mithin ein anderer ist. Als Bestandteil der tatbestandsmäßigen Handlung in der Alternative der unrichtigen Ausstellung und als maßgeblicher Orientierungspunkt für den im Rahmen des Tatbestands der Veranlasserhaftung zu prüfenden Verwendungszweck ist die Urkunde der Zuwendungsbestätigung zwar Bestandteil des haftungsbegründenden Sachverhalts. Jedoch ist maßgeblicher Beurteilungsgegenstand beider Bescheide im Rahmen des Tatbestands der Veranlasserhaftung die Verwendung des nämlichen Zuwendungsgegenstandes in Bezug auf den in beiden Bestätigungen gleichermaßen ausgewiesenen identischen Verwendungszweck. Im Rahmen des Tatbestands der unrichtigen Ausstellung, der in dem Bescheid vom 08.02.2012 noch gar nicht, sondern erst in der Einspruchsentscheidung (S. 9 unter II 1.) und zudem noch ohne Hinweis auf die 1. Alt. des Tatbestands des § 10b Abs. 4 EStG genannt ist, geht es wie in dem Bescheid vom 27.11.2013 maßgeblich um die Bestimmung der Person des jeweils identischen Zuwendungsempfängers - wenn auch der Beklagte nunmehr in seinem Schriftsatz vom 26.11.2013 zur Begründung der genannten Änderungsnorm (§ 130 AO) auf die Unrichtigkeit der Bezeichnung der Person des Zuwendenden und damit des Adressaten der Zuwendungsbestätigung abstellt.

Angesichts dessen, dass wie dargelegt allein die - formelle - verfahrensrechtliche Tatsache des Bestehens eines neuen/ersetzenden Verwaltungsaktes maßgeblich ist, bedarf es im Rahmen der die Zulässigkeit der Klage betreffenden Prüfung des § 68 FGO keiner Erörterung, ob der neue Bescheid nach Maßgabe der Änderungsnormen ergehen durfte.

Ebenso wie schon die bloße - nach erneuter Prüfung erfolgte - Wiederholung eines Bescheides für § 68 FGO ausreicht, genügt vielmehr auch eine Situation wie die vorliegende, in der ein im Tenor im Ergebnis identischer, lediglich in den Begründungsmodalitäten geänderter Bescheid ergeht. Sofern eine Verböserung durch den Bescheid erfolgt sein sollte - was hier nicht der Fall ist - , wäre das Vorliegen einer Änderungsnorm im materiellen Teil der Prüfung der Klage gegen den neuen, gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Bescheid vorzunehmen.

Dass es letztlich der Kläger selbst war, der durch die fehlerhafte erste Zuwendungsbestätigung und deren Ersetzung den Anlass für den neuen Haftungsbescheid gegeben hat, widerspricht der Anwendung des § 68 FGO nicht, da die Erwägungen zur Prozessökonomie gleichrangig zu prüfen sind und im Streitfall greifen.

2. Die Klage ist indes nicht begründet.

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder ("wer" gestrichen in § 9 Abs. 3 S. 2 KStG in der gem. § 34 Abs. 8a KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 geltenden Fassung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.03.2013, BGBl I S. 556) veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet gem. § 9 Abs. 3 KStG für die entgangene Steuer; diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.

Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Klägers auf der Grundlage des Tatbestands der Veranlasserhaftung liegen vor.

Der Kläger hat die Spendengelder vorsätzlich bzw. wenigstens grob fahrlässig nicht innerhalb der gebotenen Zeit zum Zwecke des Natur- und Umweltschutzes verwendet.

a) Spätestens mit der genannten Änderung durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz ist auch die Veranlasserhaftung nicht mehr Gefährdungshaftung, sondern verschuldensabhängig (s. BTDRs. 17/11316 S. 115; vgl. in diesem Sinne schon zur a.F. Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 10b Lfg. Jan. 2009 E 59).

Nach Ansicht des Senats findet die neue Fassung auch im Streitfall Anwendung. Dabei kann im Ergebnis unentschieden bleiben, ob es für die Anwendung auf den Zeitpunkt der Haftungsanspruchnahme ankommt (so Schauhoff/Kirchhain FR 2013, 301, 310) oder auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (so Krämer a. a. O. KStG § 9 Rn. 384); denn beide Alternativen führen im Streitfall zur Anwendung der Neuregelung.

Für die erstgenannte Auffassung folgt dies schon aus dem Erlass des 2. Haftungsbescheids im Jahr 2013 (am 27.11.2013).

Im Ergebnis gilt nichts anderes, wenn man auf die Tatbestandsverwirklichung abstellt. Denn die nach Ansicht des Senats maßgebliche Verwirklichung des letzten Teils des Tatbestandes erfolgte 2013. Die (2.) Zuwendungsbestätigung wurde im Jahr 2013 (am 12.09.2013) ausgestellt. Der in der Bestätigung angeführte Verwendungszweck ist maßgeblicher Bezugspunkt für die Veranlasserhaftung und damit letzter Teil der möglichen Verwirklichung des Tatbestands der Veranlasserhaftung.

b) Nach den Erkenntnissen aufgrund des Vortrags des Klägers in dem Schriftsatz vom 13.11.2014 liegt ein Verstoß des Klägers gegen das Gebot zeitnaher Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO vor.

(1) Auf der Grundlage des Vorbringens des Klägers gem. Schriftsatz vom 13.11.2014, das durch die Vorlage des Kontoauszugs vom 01.09.2014 (Anlage K 37) bestätigt wird, sind die von der Zuwendungsbestätigung vom ... 2013 erfassten, am ... 02.2011 und ... 05.2011 eingegangenen Spenden - wie generell alle auf das Projektkonto geflossenen Spenden - nach wie vor nicht "verwendet" worden.

Dabei würdigt der Senat mit den Beteiligten beide hier in Rede stehenden auf dem Projektkonto eingegangenen Spenden als solche der Y GmbH, die - vermutlich begünstigt durch die Eingabe der persönlichen Daten des Geschäftsführers in der eine Firmenkennzeichnung nicht vorsehenden Eingabemaske für online-Spenden - auf dem Buchungskonto ... nur versehentlich als Spenden von X erfasst wurden. Der Senat geht weiter mit dem Kläger davon aus, dass die Spenden ungeachtet der übermittlungstechnisch ggf. verkürzten Angabe des Verwendungszwecks bei der im Februar überwiesenen Spende zweckgebunden für das Projekt ... geleistet wurden.

Im Schriftsatz vom 18.08.2014 hat der Kläger unter Verweisung auf diverse Buchungskonten versucht, rechnerisch den von dem Kläger für die Initiative verwendeten Betrag und eine Übereinstimmung mit dem Rechenschaftsbericht der Initiatoren gegenüber der Bürgerschaft darzulegen, ohne dass damit der tatsächliche Weg der dargelegten Beträge verifiziert werden könnte. Soweit der Kläger vorträgt, dass die "von den Spendern auf dem Projektkonto eingezahlten Geldzuwendungen ... von dem Kläger vollständig für die Organisation und die Durchführung des Volksbegehrens in 2011 verwendet wurden", widerspricht dies den zwischenzeitlichen Feststellungen.

Für die Verwendung genügt es nach Auffassung des Senats nicht, dass ggf. ein dem Eingang auf dem Projektkonto numerisch entsprechender oder sogar ein den Gesamtbetrag aller zweckgebundenen Spenden des Jahres 2011

übersteigender Betrag für Zwecke der Initiative verwendet wurde, wenn die realen Zahlungseingänge der hier in Rede stehenden Spenden auf dem für die zweckgebundenen Spenden eingerichteten Projektkonto belassen wurden und nach wie vor real vorhanden sind.

Etwas anderes gilt auch nicht unter Berücksichtigung der reduzierten Anforderungen an die Darlegung der Fehlverwendung und der Zuordnung des verwendeten Betrages zu einer bestimmten Spende.

Der Nachweis der Fehlverwendung bzw. allgemein die Darlegung der Art der Verwendung der gespendeten Gelder obliegt im Rahmen des Verfahrens um Spendenhaftung grundsätzlich dem Finanzamt. Allerdings erscheint es sachgerecht, das Beweismaß zu reduzieren, da gerade bei Eingang der Spenden auf einem Sammelkonto nur schwer nachvollziehbar sein wird, wie die jeweilige Spende verwendet wurde. Der Gesetzgeber hat hieraus für die Haftungshöhe durch Ansatz eines Pauschalsatzes von 30 % des gespendeten Betrages die Konsequenz gezogen und die Verwaltung von einer Einzelfallprüfung entbunden (vgl. BTDrs. 11/4176 zu § 10b EStG). Der Senat folgt der in der Literatur vertretenen Meinung (Geserich a. a. O. § 10b EStG E 54 und E 42; Buchna/Seeger/Brox *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 10. Aufl. 2010, S. 485 zu 3.8.1; Hess. FG Urteil vom 14.01.1998 4 K 1594/94, EFG 1998, 757 Tz. 75 juris), dass dies auch für die Beweisanforderungen betreffend den Haftungsgrund, hier für die Frage der (Fehl-)Verwendung, entsprechend gelten muss und ggf. auf eine Spezifizierung und Zuordnung des fehlverwendeten Betrages zu einer bestimmten Spende zugunsten einer schätzungsweisen Zuordnung verzichtet werden kann (s. demgegenüber Schauhoff, *Handbuch der Gemeinnützigkeit* 2. Aufl. 2005, § 10 Rn. 127: Veranlasserhaftung greift nur in Bezug auf die konkret fehlverwendeten Beträge).

Diese gemilderten Anforderungen gelten nur in Fällen, in denen die Nachverfolgung einer bestimmten einzelnen Spende in Rede steht und deren genaue Verwendung dem Amt nicht möglich ist. Sie haben indes keine Berechtigung im Streitfall, in dem der Verlauf der Verwendung bzw. die Nichtverwendung der auf das Projektkonto gelangten Gelder einschließlich der von dem Haftungsbescheid erfassten Spenden der Y GmbH geklärt ist.

Im Übrigen ist auch bei der Frage des Verschuldens jedenfalls des Spenders (§ 9 Abs. 3 S. 1 KStG) eine individualisierte Betrachtung der von dem jeweiligen Spender geleisteten Zuwendung unverzichtbar (vgl. Geserich a. a. O. E 42 a. E. und E 21).

Dass auch für die Einhaltung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung grundsätzlich auf den nämlichen Spendeneingang abzustellen ist, folgt schon daraus, dass für die Prüfung im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO an den Zufluss anzuknüpfen ist; dieser kann indes allein bezogen auf die konkreten Mittel bestimmt werden.

In der Literatur wird zu der Frage der Zuordnung der Mittel der gemeinnützigen Körperschaft zu den verschiedenen Einkommens- und Vermögenssphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) bzw. Mittelkategorien (z. B. Grundstockvermögen oder Rücklagen) allerdings die Ansicht vertreten, dass es für die Mittelverwendung allein auf den Wert der Mittel, d. h. deren betragsmäßige Verwendung, ankommt, nicht dagegen auf die Verwendung einer bestimmten Spende, eines bestimmten Geldscheins (Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht* 3. Aufl. 2015, Rn. 5.20; Schauhoff a. a. O. § 6 Rn. 13; Jachmann in: *Beermann/Gosch AO Lfg. Juni 2009* § 55 Rn. 44). Wenn in diesem Zusammenhang als Beispiel die Zuwendung einer Sachspende angeführt wird (s. bei Hüttemann und Jachmann zur Zuwendung einer Immobilie), so mag die weite Auslegung der Verwendung schon angesichts ggf. praktischer Unmöglichkeit der Verwendung der nämlichen Spende nachzuvollziehen sein. Etwas anderes gilt nach Auffassung des Senats allerdings, wenn es sich wie im Streitfall um Geldzuwendungen handelt, die zudem von den Spendern mit einer speziellen Zweckbestimmung versehen wurden. Ande-

renfalls wäre die Beachtung der von den Spendern vorgegebenen Verwendungszwecke nicht ausreichend überprüfbar und gewährleistet.

Zutreffend ist, dass für den Regelfall einer Mittelverwendungsberechnung sich diese auf den Saldo der insgesamt in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr zugeflossenen Mittel und auf die Verwendung des Mittelvortrags des Vorjahres in dem Folgejahr bzw. den Folgejahren bezieht (Schauhoff a. a. O. § 8 Rn. 105). Nach Ansicht des Senats kann dies für die Prüfung der zeitnahen Mittelverwendung jedoch nicht gelten, wenn für bestimmte zu identifizierende Spendenzuflüsse die Nichtverwendung feststeht.

Angesichts der vollständigen Nichtverwendung der auf das Projektkonto gelangten Spenden könnte der Kläger einem Vorwurf, diese Spenden zu Unrecht an die Initiative weitergeleitet oder für die Initiative verwendet zu haben, nach Auffassung des Senats jederzeit mit dem Hinweis auf den unveränderten Bestand des Projektkontos begegnen. Hierauf hat sich der Kläger zur Entgegnung auf den Vorwurf der Weiterleitung der Spenden an Dritte in seinem Klagevortrag im Übrigen selbst berufen.

(2) Die maßgebliche Verwendungsfrist bestimmt sich im Streitfall nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der Neufassung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013 (a. a. O.) mit Wirkung vom 01.01.2013 (Art. 12 Ehrenamtsstärkungsgesetz).

Nach der a.F. waren die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr zu verwenden, während nach der neuen Fassung die Verwendung noch in den folgenden 2 Jahren zulässig ist.

Gem. Ziff. 29 zu § 55 EAAO soll die Verlängerung der Mittelverwendungsfrist für alle Mittel der Körperschaft gelten, die nach dem 31.12.2011 zugeflossen sind. Demgegenüber erfasst die Verlängerung nach Ansicht anderer (Kirchhain DStR 2014, 293; Schauhoff/Kirchhain FR 2013, 301, 303) alle Mittel, die zum Stichtag 01.01.2013 als Mittelvortrag noch vorhanden waren und dem Gebot der zeitnahen Verwendung unterlagen, demzufolge auch vor 2012 vereinnahmt und in eine Rücklage eingestellte, aber wegen deren Auflösung seit dem 01.01.2012 wieder frei gewordene Mittel bzw. (Seer in: Tipke/Kruse § 55 AO Lfg. Mai 2013 Tz. 25) jedenfalls die noch vorhandenen Zuflüsse des Jahres 2012.

Nach Ansicht des Senats kann die neue, verlängerte Verwendungsfrist jedenfalls keine Anwendung finden für Spenden, deren reguläre Verwendungsfrist (unter Berücksichtigung zulässiger Rücklagenbildung) z. Zt. des Inkrafttretens des Ehrenamtsstärkungsgesetzes bereits abgelaufen war. Anderenfalls würden die das Gebot zeitnaher Mittelverwendung missachtenden Körperschaften gegenüber denjenigen bessergestellt, die sich an das Gebot gehalten haben.

Dabei beginnt die Frist jeweils mit Ablauf des Jahres, in dem der Körperschaft die Mittel zugeflossen sind (Jachmann/Unger in: Beermann/Gosch § 55 AO Lfg. Juni 2009 Rn. 94).

Bezogen auf die alte Fassung war die Verwendungsfrist im Streitfall für die Spendeneingänge des Jahres 2011 mithin Ende 2012 (und damit vor Inkrafttreten der n. F.) abgelaufen.

Der Senat sieht es auch nicht als gerechtfertigt an, mit Blick auf den besonderen Verwendungszweck der hier in Rede stehenden Spenden von der regulären gesetzlichen Verwendungsfrist zugunsten einer längeren Verwendungsfrist - jenseits der Möglichkeit der Fristsetzung gem. § 63 Abs. 4 AO - abzuweichen.

Zwar wird zu Recht eine Ausnahme von dem Gebot der zeitnahen Verwendung anerkannt, wenn die Spende ersichtlich dafür bestimmt ist, der Aufstockung des Kapitals der steuerbegünstigten Körperschaft zu dienen (vgl. Buchna/Seeger/Brox a. a. O. S. 188; s. ausdrücklich jetzt § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO n. F.). Hiermit ist der vorliegende Sachverhalt indes nicht vergleichbar. Insbesondere besteht kein Grund dafür, im Hinblick auf etwaige notwendige zeitliche Vorläufe des Projekts von einer automatischen Verlängerung der Verwendungsfrist auszugehen.

Die vorliegenden Spendenauftrufe zeigen, dass die Spenden für das Volksbegehren eingeworben wurden. Für die Durchführung des Volksbegehrens sieht § 6 VAbstG Fristen vor, die nach Einreichung der Unterschriftenlisten für die Volksinitiative eine Frist von 4 Monaten für Überlegungen der Bürgerschaft, sodann eine Monatsfrist nach (fruchtlosem) Ablauf dieser Frist für die Stellung des Antrags auf Durchführung eines Volksbegehrens und eine Frist von 3 Monaten im Anschluss für die Durchführung des Volksbegehrens umfassen. Hieraus ergibt sich keine Notwendigkeit für eine längere als die reguläre Verwendungsfrist. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem sich erst an das Volksbegehren anschließenden Verfahren der Durchführung eines Volksentscheids, auch wenn auf die Möglichkeit eines Volksentscheids in den Erläuterungen auf der Rückseite der Aufrufe in den Flyern hingewiesen wird. Zum einen war dessen Durchführung zur Zeit der Spenden vollkommen ungewiss. Zum anderen ist dieses Verfahren im Hinblick auf den Verwendungszweck der für das Volksbegehren eingeworbenen Spenden zu trennen. Dies steht im Einklang damit, dass auch die Rechenschaftslegung gem. § 30 VAbstG für die einzelnen Verfahrensabschnitte getrennt und zeitnah zu erfolgen hat. Entsprechend haben auch die Initiatoren zunächst einen Rechenschaftsbericht über das Volksbegehren eingereicht und auch nach Abschluss des Volksentscheids nochmals abschließend über die einzelnen Verfahrensabschnitte berichtet. Dieser Trennung der Verfahrensabschnitte entsprach - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat - auch der "cut" auf dem Projektkonto, der nach Angaben des Klägers in dem außergerichtlichen Schreiben vom ... 2011 zwischen Volksinitiative und Volksbegehren gemacht wurde.

(3) Nach Ansicht des Senats sind - ebenso wie die Einhaltung der Regelungen der §§ 56 bis 58 AO - grundsätzlich auch die zeitlichen Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Bestandteil der zweckentsprechenden Mittelverwendung im Sinne der Haftungsnormen (vgl. a. die Prüfung zu § 55 Abs. 1 Nr.1 bzw. § 58 Nr. 6 AO im BFH Beschluss vom 23.02.1999 XI B 128/98, BFH/NV 1999, 1055; zu § 56 AO ausdrücklich Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 56, Lfg. Nov. 2009 Rn. 6; zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO im Rahmen von § 10b Abs. 4 S. 1 EStG Kulosa in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG § 10b Lfg. Okt. 2011 Rn. 31; Hüttemann a. a. O. Rn. 8.129 BFH XI B 128/98 abl. wegen der Heilungsmöglichkeit gem. § 63 Abs. 4 AO; vgl. zur Abgrenzung demgegenüber BFH Urteil vom 10.09.2003 XI R 58/01, BStBl II 2004, 352 Tz. 12 juris: der Begriff "steuerbegünstigte Zwecke" i. S. v. § 9 Abs. 3 KStG/§ 10b Abs. 4 EStG setzte nicht die Anerkennung der empfangenden Körperschaft als gemeinnützig i. S. v. §§ 52 ff. AO voraus; für Unerheblichkeit der sonstigen Voraussetzungen gem. § 51 S. 1 i. V. m. §§ 56, 57 AO Woitschell in: Ernst&Young KStG § 9 Lfg. Aug. 2010 Rn. 151.1).

Dies gilt im Ergebnis ungeachtet dessen, dass ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung geheilt ist, wenn die unzulässig einbehaltenen Mittel innerhalb einer von dem Finanzamt gem. § 63 Abs. 4 AO gesetzten Frist satzungsgemäß verwendet werden (zum Fehlen eines entsprechenden ausdrücklichen, bisher in S. 2 der a. F. des § 64 Abs. 4 AO enthaltenen Hinweises in der neuen Fassung nach dem Ehrenamtsstärkungsgesetz s. Leisner-Egensperger a. a. O. § 55 AO Lfg. Juli 2013 Rn. 22).

Eine - grundsätzlich im Ermessen des Amtes stehende - Fristsetzung i. S. v. § 63 Abs. 4 AO ist im Streitfall nicht erfolgt.

Eine Ermessensreduzierung im Sinne einer Pflicht zur Fristsetzung (vgl. Seer a. a. O. § 63 Tz. 15) mag in Einzelfällen anzunehmen sein, z. B. wenn eine unzulässige Rücklagenbildung auf einem Irrtum der Geschäftsführung beruht oder keine sinnvollen satzungsmäßigen Projekte zur Verfügung standen (Uterhark in: Schwarz AO § 63 Lfg. 11/2000 Rn. 7). Von einer Pflicht zur Fristsetzung gem. § 63 Abs. 4 AO und damit einzuräumender Möglichkeit der Heilung des Verstoßes gegen § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO kann indes jedenfalls dann nicht ausgegangen werden, wenn es sich - wie im Streitfall - bei den nicht zeitnah verwendeten Mitteln um solche handelt, die nach dem ausdrücklichen Willen der Spender gerade zur Verwendung für ein bestimmtes Projekt vorgesehen waren und die Verwendung hierfür wegen Zeitablaufs und zwischenzeitlicher Beendigung des Projekts grundsätzlich nicht mehr möglich ist.

Die vorliegenden Spendenaufrufe wurden - wie dargelegt - für das Volksbegehren eingeworben. Dieses war spätestens mit der Feststellung der Erreichung des notwendigen Quorums am ... 2011 abgeschlossen. Selbst wenn man den Erwägungen zugunsten einer einzuräumenden Fristverlängerung allgemein das Verfahren nach dem VAbstG zugrunde legen wollte, so war auch dieses Verfahren spätestens mit der Annahme der Vorlage der Initiative in dem Volksentscheid vom ... 2013 beendet. Mag nach diesem Zeitpunkt auch noch eine gewisse Begleitung der Umsetzung des Volksentscheids durch den Senat der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH) und die Verwendung noch geringer restlicher Spendengelder hierfür im Rahmen des Verwendungszwecks liegen, so widerspricht jedoch die vollständige Nichtverwendung der gerade auf dem Projektkonto eingegangenen Spendengelder noch zum Zeitpunkt des Haftungsbescheids im ... 2013, zu dem der Kern des Projekts abgeschlossen war, dem vorgegebenen Verwendungszweck.

Im Gegenteil ist von einer Ermessensreduzierung dahingehend auszugehen, dass eine Heilungsmöglichkeit - von hier nicht ersichtlichen nicht vorwerfbaren Irrtümern abgesehen - nicht mehr eingeräumt werden kann.

Auch wenn ein von den Spendern aufgebener spezifischer Verwendungszweck für die Veranlasserhaftung nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 KStG (bzw. § 10b Abs. 4 EStG) ohne Bedeutung ist, solange sich die tatsächliche Verwendung innerhalb des bescheinigten steuerbegünstigten Zwecks hält (ggf. sogar: im Rahmen anderer als der in der Bestätigung genannten steuerbegünstigten Zwecke, vgl. Hofmeister in: Blümich EStG § 10b Lfg. Juni 2013 Rn. 154; Geserich EStG § 10b a. a. O. E 51 für den Fall, dass der Zweck jedenfalls auch in der Satzung niedergelegt ist; jeweils nach teleologischer Auslegung aufgrund des ab 2007 nicht mehr nach der Art des gemeinnützigen Zwecks differenzierten Sonderausgabenabzugsregelung; vgl. a. Hüttemann a. a. O. Rn. 8.130; and. noch Heinicke in: Schmidt EStG 33. Aufl. 2014 § 10b Rn. 54 und Kirchhof EStG 13. Aufl. 2014 § 10b Rn. 76) bzw. eine Verwendung zu dem bescheinigten Zweck noch möglich erscheint, so ist der Spenderwille jedenfalls im Rahmen der Ermessensregelung des § 63 Abs. 4 AO zu berücksichtigen.

Zwar soll mit der Haftungsregelung nicht primär dem Spenderwillen Nachdruck verliehen, sondern ein Steuerausfall durch unrechtmäßigen Spendenabzug kompensiert werden. Bei gravierenden Verstößen gegen diejenigen allgemeinen Regelungen für gemeinnützige Körperschaften, die wie die Regelungen in §§ 56-58 und auch in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO einen engen Bezug zu der Verwendung der Spendengelder und der Sicherstellung deren gemeinnütziger Verwendung aufweisen, ist nach Ansicht des Senats die Schlussfolgerung gerechtfertigt, dass ein objektiv rechtmäßiger Spendenabzug nicht vorliegt und die Folge der Spendenhaftung gerechtfertigt ist. Ein Verstoß in diesem Sinne liegt nach Ansicht des Senats jedenfalls vor, wenn die Körperschaft - wovon der Senat mangels anderer Anhaltspunkte ausgeht (dazu weiter unter c) - wissentlich ausdrücklich spezifisch zweckbezogene Spenden nicht zu dem entsprechenden Zweck verwendet. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Spender selbst nicht über wirkungsvolle Instrumente verfügt, eine im Zweifel gegenwartsnah, jedenfalls aber entsprechend dem bestimmten Zweck erwartete Mit-

telverwendung zu kontrollieren (vgl. Hüttemann a. a. O. Rn. 5.78). Den Spender selbst schützt die Vertrauensregelung in § 9 Abs. 3 S. 1 KStG (bzw. § 10 Abs. 4 S. 1 EStG).

(4) Unschädlich ist es nach Auffassung des Senats, dass die Nicht- bzw. Fehlverwendung unter Verstoß gegen die Mittelverwendungsvorschriften im Streitfall schon vor Ausstellung der hier in Rede stehenden Zuwendungsbestätigung vom ... 2013 abgeschlossen war. Für den Tatbestand der Veranlasserhaftung genügt es nach Ansicht des Senats allgemein, dass die Verwendung nicht (entsprechend den Mittelverwendungsvorschriften) zu dem in der Zuwendungsbestätigung genannten Zweck verwendet wurde. Nicht erforderlich ist eine Fehlverwendung erst nach Ausstellung der Zuwendungsbestätigung, d. h. entgegen einer schon erfolgten Zuwendungsbestätigung (vgl. umgekehrt zur Abgrenzung zur Ausstellerhaftung im Falle einer Fehlverwendung nach Ausfertigung der Zuwendungsbestätigung Krämer a. a. O. § 9 KStG Rn. 375).

c) Der Kläger hat durch die für ihn verantwortlich Handelnden hinsichtlich der unter Verstoß gegen den Mittelverwendungsvorschriften erfolgten Fehl- bzw. Nichtverwendung der Spendenmittel schuldhaft i. S. des § 9 Abs. 3 KStG "gehandelt".

(1) Dem Kläger als Empfänger der auf dem Projektkonto eingegangenen Spenden oblagen die sich aus den Regelungen über die Mittelverwendung ergebenden Pflichten.

(aa) Die Initiative selbst kommt als (Letzt-)Empfänger nach Ansicht des Senats schon deshalb nicht in Betracht, weil es insoweit an einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit mangelt.

Verfassungsrechtlich ist eine "Volksinitiative" i. e. S. erst zustande gekommen, wenn nach erster Unterschriftssammlung mindestens 10.000 Wahlberechtigte ihre Unterstützung bekundet haben (§ 5 Abs. 2 VAbstG, Art. 50 Abs. 1 S. 3 Verfassung der Freien und Hansestadt Hamburg, HV). Dies war im Streitfall (erst) am ... 2010 von dem Senat der FHH festgestellt worden.

Ungeachtet dessen erwähnt das VAbstG in §§ 1a (Beratung), § 3 (Anzeige), § 4 Abs. 4, § 6 Abs. 3 (Durchführung des Volksbegehrens nach Zustandekommen der Volksinitiative), § 18 Abs. 1 (Antrag auf Durchführung eines Volksentscheids, wenn die Bürgerschaft kein dem erfolgreichen Volksbegehren entsprechendes Gesetz verabschiedet hat), § 27 (Anrufung des Verfassungsgerichts) sowie § 30 (Rechenschaftslegung) und § 50 Abs. 2 die (Volks)Initiatoren. § 3 Abs. 2 Nr. 3 VAbstG verlangt die Benennung von Vertrauenspersonen für die Initiatoren, die allein die Initiatoren, nicht die Volksinitiative oder das Volksbegehren vertreten (David, Verfassung der FHH, 2. Aufl. 2004, Art. 50 Rn. 88) und an die die Feststellung des Zustandekommens der Volksinitiative ebenso wie des Volksbegehrens zugestellt werden (§ 5 Abs. 3, § 6 Abs. 1 S. 3 VAbstG).

Nach Aussage von David (a. a. O.) lassen Verfassung und Gesetz kein Bedürfnis erkennen, einer Volksinitiative während des Verfahrens Handlungsfähigkeit zuzuerkennen. Das Hamburgische Verfassungsgericht hat der Volksinitiative jedenfalls nach einem erfolgreichen Volksbegehren Gesetzesinitiativrecht gem. Art. 48 HV und wenigstens bis zum Abschluss des Verfahrens durch Verkündung des entsprechenden Gesetzes Parteifähigkeit im Organstreitverfahren zuerkannt (Urteil vom 27.04.2007 3/06, HmbJVBI 2007, 48).

Der Zeitpunkt der möglichen Parteifähigkeit wäre im Streitfall danach jedenfalls mit dem erfolgreichen Volksbegehren gem. Feststellung des Senats der FHH vom ... 2011 gegeben. Angesichts dessen, dass die Unterstützungsfrist laut Drucksache am ... 2011 endete, waren die hier in Rede stehenden Spenden davor eingegangen. Allerdings lässt die

Formulierung des Verfassungsgerichts ("jedenfalls") eine frühere Parteifähigkeit offen und betont in Tz. 85 der genannten Entscheidung eine einzelfallbezogene Betrachtung. In der Entscheidung des Hamburgischen Verfassungsgerichts vom ...betreffend eine Klage von Abgeordneten der Bürgerschaft gegen die Durchführung des Volkssentscheids über die Vorlage "A" werden offenkundig die Initiatoren als "die Beteiligten" genannt.

In Anbetracht des gesetzlich festgelegten Verfahrens der Herbeiführung einer Volksinitiative, eines Volksbegehrens und eines Volkssentscheids und der Tatsache, dass das VAbstG nicht per se von der Notwendigkeit einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit des Zusammenschlusses der Initiatoren ausgeht, erscheint es nach Ansicht des Senats nicht sachgerecht, den Zusammenschluss der beteiligten Initiatoren bzw. Bündnispartner im Wege der Auslegung im Sinne eines konkludenten GbR-Gesellschaftsvertrages zu werten, ohne dass die Initiatoren selbst durch entsprechende besondere Handlungen hierzu Anlass gegeben haben oder sich in ihrer Verbundenheit zur Durchsetzung ihrer Rechte an Gerichte gewendet haben. Hiergegen spricht auch die untechnische Bezeichnung als "Bündnis" in den Spendenaufrufen.

(bb) Auch wenn man von einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit des Zusammenschlusses der Initiatoren ausgehen wollte, wäre nicht diese, sondern der Kläger im Streitfall als Empfänger der Spenden anzusehen.

Für die Bestimmung der Person des Empfängers sind grundsätzlich die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen maßgeblich.

Im Falle der Überweisung bzw. Veranlassung der Einziehung eines Geldbetrages über ein im Einzelnen bezeichnetes Konto ist regelmäßig davon auszugehen, dass Empfänger der Zahlung der Kontoinhaber ist.

Dies ist im Streitfall der Kläger. Dabei macht es im Ergebnis keinen Unterschied, ob die Spende zunächst online auf das allgemeine Konto des Klägers eingegangen ist und - entsprechend der Ankündigung in dem Spendenaufruf - auf das Projektkonto weitergeleitet wurde oder ob die Spende unmittelbar auf dem Projektkonto einging.

Der Kläger war gegenüber der Bank uneingeschränkt verfügungsbefugt. Davon geht der Senat mangels anderer Anhaltspunkte zunächst für das allgemeine Konto des Klägers aus, auf das die Spende vom ... 02.2011 zunächst überwiesen wurde. Verfügungsbefugnis des Klägers gegenüber der Bank bestand ausweislich des Verfügungsberechtigtenblatts) auch hinsichtlich des Projektkontos. Von dem Spender vorgegebene oder mit diesem vereinbarte Verwendungszwecke stehen dem nicht entgegen. Zivilrechtlich besteht eine Leistungsbeziehung darüber hinaus selbst in Falle eines Treuhandverhältnisses auf der Empfängerseite unmittelbar zwischen dem Leistenden und dem Treuhänder (BGH Urteil vom 27.04.1961 VII ZR 4/60, NJW 1961, 1461; OLG Hamm Urteil vom 15.11.2012 5 U 4/12, Tz. 144 ff. juris; Palandt 73. Aufl. 2014 § 812 BGB Rn. 55).

Dies entspricht der Rechtsprechung auch des BFH, wie er sie zu dem Verfahren der sog. Durchlaufspenden judiziert hat.

Dieses Verfahren beruhte zunächst auf der bis 1999 geltenden Rechtslage zu § 10b EStG, § 48 Abs. 2 EStDV i. V. m. R 111 Abs. 1 S. 1 und Anlage 7 (Ziff. 3), die mangels eigenständiger Regelungen zu § 9 KStG auf den Spendenabzug von Körperschaften entsprechend anwendbar waren (BFH Urteil vom 05.04.2006 I R 20/05, BStBl II 2007, 450 Tz. 8, 9). Danach waren Spenden zur Förderung z. B. des Sports nur abziehbar, wenn Spendenempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle war.

Hieraus hat sich in der Praxis die Rechtsfigur der sog. Durchlaufspende entwickelt, bei der Spenden an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle mit der Maßgabe geleistet werden, dass der gespendete Betrag an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft weiterzuleiten sei.

Von dem BFH wurde dies - anders als von der Finanzverwaltung - wohl nur dann anerkannt, wenn die letztempfangende Körperschaft nicht selbst zum unmittelbaren Empfang steuerlich abziehbarer Spenden berechtigt war (EStH 1996 A 111 Abs. 3 - gemeint wohl: i. S. der Anlage 7 zu § 48 Abs. 2 EStDV; vgl. demgegenüber BFH Urteil vom 12.09.1990 I R 65/86, BStBl II 1991, 258 Tz. 22). Jedenfalls aber war Voraussetzung für die Anerkennung der Durchlaufspende, dass die letztempfangende Körperschaft eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft war (BFH Urteil vom 05.04.2006 Tz. 9 f.).

Der BFH begründete Letzteres damit, dass die (öffentliche) Durchlaufstelle zwar formal Empfängerin der Spende war, diese aber kein eigenes Entscheidungsrecht hinsichtlich der Verwendung der Spende habe, sondern an die Vorgabe des Spenders gebunden sei, die Spende also wirtschaftlich für den Letztempfänger und letztlich Begünstigten bestimmt sei. Anderenfalls würden Durchlaufspenden gegenüber Direktspenden begünstigt, bei denen der Abzug zweifelsfrei die Gemeinnützigkeit des Begünstigten voraussetzte.

Die Zuwendungsbestätigung durfte nur von der Durchlaufstelle ausgestellt werden (Buchna/Seeger/Brox a. a. O., EStH 1996 R 111 Abs. 3 S. 7). Die Spende musste in den Verfügungsbereich der Durchlaufstelle gelangen (BFH Urteil vom 05.04.2006 Tz. 9), wofür die Verbuchung auf einem Konto der Durchlaufstelle i. d. R. als ausreichend angesehen wurde (R 111 Abs. 3 S. 4; zudem: Durchlaufstelle musste Vereinnahmung und Verwendung/Weiterleitung getrennt nachweisen; zur seinerzeit anerkannten, aber krit. Handhabung sog. Listenverfahren: Sammlung bei Letztempfänger, dann Überweisung an Durchlaufstelle und Rücküberweisung an Letztempfänger, s. Thiel DB 2000, 392 r.Sp.).

Unschädlich war es gem. BFH (Urteil 05.04.2006 Tz. 9), wenn der Spender die Weiterleitung des Betrags an eine andere gemeinnützige Organisation aufgab und die Durchlaufstelle dieser Vorgabe entsprechend verfuhr; d. h. es war nicht erforderlich, dass die empfangende Stelle den erhaltenen Betrag unmittelbar für begünstigte Zwecke verwendete oder zumindest selbst über dessen Verwendung entscheiden konnte.

Damit hat der BFH die Durchlaufstelle selbst als Zuwendungsempfängerin angesehen.

Nach Ansicht des Senats kann es keinen Unterschied machen, ob die Spender selbst die Entscheidungsmöglichkeit der Durchlaufstelle über die Verwendung beschränken oder ob zusätzlich - wie der Beklagte im Streitfall annimmt - auch noch eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Durchlaufstelle und dem Letztempfänger besteht; denn letztlich ist dies Folge der mit dem Spender ggf. vereinbarten Zweckbestimmung.

Die genannten Schlussfolgerungen für die Person des Spendenempfängers gelten nach Ansicht des Senats ungeachtet dessen, dass sich die dem sog. Durchlaufspendenverfahren zugrunde liegende Rechtslage zum 01.01.2000 geändert hat (das Durchlaufspendenverfahren ist seitdem im Grundsatz entbehrlich, weil nunmehr alle Körperschaften, die steuerbegünstigte Zwecke fördern /und wohl: steuerbefreit sind/, zum unmittelbaren Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt sind, s. zur VO zur Änderung der EStDV vom 09.07.1999 BR Drs. 418/99 S. 10), und zudem ungeachtet der im Zusammenhang mit der Frage der Veranlasserhaftung ggf. zu prüfenden rechtlichen Bedeutung der etwaigen Weiterleitung der Spenden für den Spendenabzug und die Haftung.

Es ist allgemein anerkannt, dass es auch nach der Entbehrlichkeit des Durchlaufspendenverfahrens zum 01.01.2000 weiterhin zulässig ist, einem gemeinnützigen Verein steuerbegünstigte Zuwendungen über eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle zuzuwenden (vgl. BR Drs. a. a. O.). Dies erkennt auch die Verwaltung weiterhin an (EStH 2013 zu § 10b EStG R 10b 1. Abs. 2 S. 2; s. a. FG Köln Urteil vom 15.01.2014 13 K 3735/10, EFG 2014, 667 Tz. 51 juris, Rev. zugelassen wegen der Beschr. der Privilegierungstatbestände betr. die Mitgliedstaaten der EU in § 10b EStG/§ 9 KStG, Rev. zwischenzeitlich zurückgenommen).

Die Regelung des § 58 Nr. 2 AO spricht zudem dafür, dass das Durchlaufspendenverfahren auch von nicht öffentlichen Körperschaften - wie der Kläger - als Durchlaufstelle in Anspruch genommen werden kann (s. a. Myßen Inf 2000, 395 r. Sp. und Hinweis auf § 58 Nr. 1 AO in Fn 9) - wenngleich § 58 Nr. 2 AO nicht die von den Spendern erfolgte Vorgabe der Weiterleitung an einen Dritten impliziert.

Jedenfalls kann nach Auffassung des Senats die Definition der Person des Zuwendungsempfängers nicht unterschiedlich vorzunehmen sein, je nachdem, ob es sich bei der Durchlaufstelle um eine öffentliche Körperschaft handelt bzw. die Weitergabe an eine steuerbefreite Körperschaft erfolgt.

Die Umstände der Entgegennahme der Spendengelder legen im Streitfall auch nicht die Auslegung nahe, dass der Kläger - wie z.B. bei einem Spendenaufruf der Presse oder öffentlicher Einrichtungen in Katastrophenfällen - als Kontoinhaber und Initiator des Spendenaufrufs nur als Treuhänder des Spenders auftritt (vgl. dazu Buchna/Seeger/Brox a. a. O. S. 431f.; Schauhoff a. a. O. S. 672; § 50a Abs. 2a EStDV) und von dem eigentlichen Zuwendungsempfänger zu unterscheiden ist.

Hiergegen spricht die Tatsache, dass es sich für die Spender aus den Spendenaufrufen erkennbar bei dem Kläger um den Mitinitiator des Projekts der Volksinitiative selbst handelt.

Da der Kläger Teil der das Projekt Ausführenden war, besteht auch kein Anlass, dem Kläger als den unmittelbaren Zahlungsempfänger in entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des BFH zur Empfängerbestimmung i. S. v. § 160 AO mangels wirtschaftlicher Betätigung oder wegen bloßer Weiterleitung erteilter Aufträge und empfangener Gelder (vgl. BFH Beschluss vom 24.04.2009 IV B 104/07, BFH/NV 2009, 1398) die Empfängereigenschaft abzusprechen.

(cc) Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist der Beweisantrag des Beklagten zum Nachweis der Treuhandvereinbarung zwischen dem Kläger und den übrigen Initiatoren unerheblich.

(2) Für die Vorwerfbarkeit i. S. v. § 9 Abs. 3 KStG ist vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten maßgeblich.

Grob fahrlässig handelt, wer die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und nicht entschuldbarer Weise verletzt; dies ist der Fall, wenn der Betroffene das unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen (zum Verschuldensmaßstab vgl. Geserich a. a. O. § 10b EStG E 20; Krämer a. a. O. § 9 KStG Rn. 378).

Der Kläger muss sich das Fehlverhalten und Verschulden der für ihn verantwortlich Handelnden (vgl. zur Anknüpfung für das Fehlverhalten und das Verschulden Geserich a. a. O. § 10b EStG E. 45 und E 49) zurechnen lassen (§ 31 BGB, § 278 BGB).

Es ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich oder von dem Kläger vorgetragen, dass die geschilderte Handhabung der Nichtverwendung der auf dem Projektkonto eingegangenen Gelder irrtümlich geschah. Hiergegen spricht insbesondere auch die von dem Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Erläuterung zu dem außergerichtlich vorgetragenen "cut" auf dem Projektkonto zwischen der Volksinitiative und dem Volksbegehren (s.o. unter 2 b (2)). Wenn der Kläger nunmehr klarstellt, dass es sich hierbei nur um einen "gedanklichen" cut, nicht aber um eine Nullstellung des Kontos gehandelt habe, so zeigt dies umso mehr das Bewusstsein von dem Fortbestand des Kontoguthabens. Der Senat geht demzufolge mangels anderer Anhaltspunkte davon aus, dass die Handhabung wissentlich und willentlich erfolgte. Nach Ansicht des Senats ist dem Kläger hinsichtlich des Verstoßes gegen das Gebot der korrekten Verwendung grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen. Er hat die im Umgang mit zweckgebundenen Spendengeldern in besonderer Weise zu erwartende und zumutbare Sorgfalt missen lassen. Aufgrund der Bedeutung des Spenderwillens wertet der Senat dies als besonders schwerwiegenden und nicht entschuldbaren Verstoß im Sinne grober Fahrlässigkeit. Angesichts der nach Ansicht des Senats auf der Hand liegenden Besonderheit im Falle der Einrichtung eines projektbezogenen Spendenkontos und der vollständigen Nichtverwendung der hierauf befindlichen Mittel können auch die genannten in der Literatur vertretenen Meinungen zu dem nur betragsmäßig notwendigen Nachweis der Mittelverwendung und der regelmäßigen Mittelverwendungsrechnung bezogen allein auf den Saldo des Mittelvortrags nicht zur Exkulpation des Klägers führen.

d) Auch dem in § 9 Abs. 3 S. 1 KStG zum Ausdruck kommenden sog. Korrespondenzprinzip ist Genüge getan.

Nach der genannten Bestimmung darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Bestätigung vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Die Haftung greift grundsätzlich nur, wenn der Vertrauenstatbestand zur Anwendung kommt und dem Fiskus bei typisierter Betrachtung Steuern entgehen, weil die steuerliche Entlastung beim Geber aufgrund der Anwendung der Vertrauensschutzregelung nicht rückgängig gemacht werden kann (Geserich a. a. O. § 10b Rn. E 73; Kirchhof Kompakt EStG 13. Aufl. 2014 § 10b Rn. 79; Krämer a. a. O. § 9 KStG Rn. 398).

Die Unrichtigkeit bezieht sich auf die Angaben, die für den Abzug wesentlich sind, insbesondere die Höhe des zugewendeten Betrages und den beabsichtigten Verwendungszweck (BFH Urteil vom 12.08.1999 XI R 65/98, BStBl II 2000, 65; hierzu Krämer a. a. O. Rn. 375 zur Abgrenzung zur Ausstellerhaftung).

Für die Kenntnis ist das wenigstens laienmäßige Bewusstsein der Rechtswidrigkeit erforderlich (BFH Urteil vom 02.08.2006 XI R 6/03, BStBl II 2007, 8 Tz. 25 juris; Buchna/Seeger/Brox a. a. O. S. 481). Gutgläubigkeit bei Entgegennahme der Bestätigung genügt nicht; vielmehr muss der Steuerpflichtige noch im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung oder der Vorlage der Bestätigung auf deren Richtigkeit vertrauen dürfen (Geserich a. a. O. § 10b E 22).

Anhaltspunkte für die Bösgläubigkeit der hier in Rede stehenden Spenderin (Y GmbH) hinsichtlich der Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigung vom ... 2013 sind nicht ersichtlich.

Insbesondere ist nicht davon auszugehen, dass die Spenderin damit rechnen musste, dass die auf dem Projektkonto eingegangenen Gelder nicht zeitnah zweckentsprechend verwendet würden.

Dem Vertrauensschutz steht nach Auffassung des Senats nicht entgegen, dass die Zuwendungsbestätigung vom ... 2013 - weiterhin - mit der Formulierung "wird" auf eine beabsichtigte Verwendung Bezug nimmt, während die Spen-

derin im Zweifel zu diesem Zeitpunkt davon ausgehen musste/durfte, dass die Spenden schon zu dem bezeichneten Verwendungszweck für die Initiative verwendet worden sind. Die Formulierung trägt dem - gem. § 50 Abs. 1 EStDV zwingend zu verwendenden - Vordruck für die Zuwendungsbestätigung Rechnung (s. Muster in Anhang 37 Anlage 3 des EStHandbuchs 2013), der im Rahmen des § 9 Abs. 3 KStG entsprechend gilt (vgl. BFH Urteil vom 05.04.2006 I R 20/05, BStBl II 2007, 450 Tz. 8 juris) und in seiner Bezeichnung der Verwendungsabsicht auf den Zeitpunkt des Empfangs der Spenden abstellt. Eine abweichende Formulierung für den - hier vorliegenden - Fall der erst späteren Ausstellung/Korrektur einer Zuwendungsbestätigung ist nicht vorgesehen. Eine - im Rahmen der Spendenhaftung allein erhebliche - Unrichtigkeit in wesentlicher Beziehung (vgl. zu § 10b EStG Geserich a. a. O. E 41) bzw. eine entsprechende Bösgläubigkeit wird demzufolge nicht schon durch die sprachlich unkorrekte Formulierung des Tempus in der Zuwendungsbestätigung begründet. Ebenso wenig rechtfertigt die genannte Formulierung in der Zuwendungsbestätigung die Annahme der Bösgläubigkeit der Spenderin hinsichtlich der fehlenden zeitnahen Verwendung der Spendengelder.

Darüber hinaus kann der Spenderin keine Bösgläubigkeit hinsichtlich etwaiger unrichtiger Angabe der Art des Verwendungszwecks zur Last gelegt werden. Die Beurteilung des (auch) nach dem Willen des Spenders beabsichtigten Einsatzes der Gelder für die Initiative ist Gegenstand des Rechtsstreits und mag im Hinblick auf die Subsumtion unter den bescheinigten Verwendungszweck unterschiedlich bewertet werden. Angesichts möglicher unterschiedlicher Rechtsauffassungen kann ungeachtet des Ergebnisses einer Überprüfung nicht von einem Bewusstsein oder grob fahrlässiger Unkenntnis der Rechtswidrigkeit seitens der Spender ausgegangen werden, die mit dem öffentlichen Hinweis auf die Abzugsfähigkeit der Spende zu Spenden aufgerufen wurden.

Im Ergebnis unerheblich - da durch die neue Zuwendungsbestätigung und deren Nachreichung beim Veranlagungsamt überholt - ist, ob die Spenderin zur Zeit der ursprünglichen Abgabe ihrer Steuererklärung bösgläubig insoweit war, als sie die Unrichtigkeit der X als Spender bezeichnenden Zuwendungsbestätigung vom ... 2012 wenigstens kennen musste. Seinerzeit lag schon kein Anwendungsbereich der Vertrauensregelung vor, da die damals vorgelegte Bestätigung vom ... 2012 - selbst deren Richtigkeit unterstellt - einen Spendenabzug bei der Y GmbH ohnehin nicht gerechtfertigt hatte (BFH Urteil vom 05.04.2006 I R 20/05, BStBl II 2007, 450; Krämer a. a. O. Rn. 365a).

Unentschieden bleiben kann auch, ob der Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der ... Y GmbH zur Zeit der Rückreichung der ersten (unrichtigen), zu Unrecht berücksichtigten Zuwendungsbestätigung noch zu Lasten der Spenderin änderbar war oder ob eine Rückgängigmachung der steuerlichen Entlastung bei der Spenderin schon mangels Änderbarkeit des Bescheids und damit unabhängig von der neuen Zuwendungsbestätigung und des der Spenderin insoweit zuzugestehenden Vertrauensschutzes ausschied.

Angesichts der im Rahmen der Spendenhaftung im Hinblick auf den Steuerausfall maßgeblichen typisierenden Betrachtung kommt es nach Ansicht des Senats nicht auf eine spezifische Kausalität des Vertrauensschutzes für den Steuerausfall an.

e) Die Inanspruchnahme des Klägers ist auch nicht ermessenswidrig.

(1) Das Entschließungsermessen des Amtes zum Erlass eines Haftungsbescheids ist im Streitfall auf Null reduziert.

Zwar räumt § 191 Abs. 1 AO, der auch für den Fall der Spendenhaftung greift, der Behörde durch die Formulierung "kann" grundsätzlich ein Entschließungsermessen hinsichtlich der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners ein. Dieses Entschließungsermessen besteht aber grundsätzlich nur dann, wenn neben der Haftungsschuld eine Steuer-

schuld (Hauptschuld) des eigentlichen Steuerpflichtigen, des einzelnen einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Spenders, besteht. In den Fällen, in denen wie hier eine Inanspruchnahme des eigentlichen Steuerpflichtigen ausgeschlossen ist, erfordert das Legalitätsprinzip (§ 85 AO) die Geltendmachung des Haftungsanspruchs. Danach ist die Finanzbehörde verpflichtet, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben. Ist dies rechtlich nur durch Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners möglich, so ist ihr insoweit grundsätzlich kein Entschließungsermessen eingeräumt (Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 14.01.1998 4 K 2594/94, EFG 1998, 757 Tz. 63 ff. juris; Krämer a. a. O. § 9 KStG Rn. 398).

Aufgrund der Ermessensreduzierung auf Null steht der Haftung nicht entgegen, dass das Gericht den Haftungsanspruch letztlich auf Umstände stützt, die der Beklagte im Rahmen seiner Haftungsentscheidung nicht angeführt hat, und hierfür auf Umstände zurückgreift, die erst im Rahmen des gerichtlichen Verfahrens vom Gericht aufgeklärt wurden (vgl. BFH Beschluss vom 25.08.2010 X B 149/09, BFH/NV 2011, 266; BFH Urteil vom 04.10.1989 V R 106/84, BStBl II 1990, 179).

(2) Die vorrangige Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers (statt der für die entsprechende Körperschaft handelnden natürlichen Personen) entspricht der Regelung in § 9 Abs. 3 S. 3 KStG.

II.

Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 135 Abs. 1, 115 Abs. 2 FGO.