

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Abzug von Mitgliedsbeiträgen an sog. Kunst- und Kulturfördervereine
- Neue Bewertungsregeln bei Sachzuwendungen aus dem Privatvermögen
- Vorrangige Haftungsinanspruchnahme des Zuwendungsempfängers
- Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für Zuwendungshaftungsbescheide
- Fundstelle: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 10b

Steuerbegünstigte Zwecke

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

- (1) ¹Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse können insgesamt bis zu
1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
 2. 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter
- als Sonderausgaben abgezogen werden. **²Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 3 Nr. 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.** ³Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die
1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
 2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
 3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
 4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung fördern.
- ⁴Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind im

§ 10b

Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. ⁵§ 10d Abs. 4 gilt entsprechend.

(1a) ¹Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. ²Der besondere Abzugsbetrag nach Satz 1 bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. ³§ 10d Abs. 4 gilt entsprechend.

(2) ¹Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes sind bis zur Höhe von insgesamt 1 650 Euro und im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zur Höhe von insgesamt 3 300 Euro im Kalenderjahr abzugsfähig. ²Sie können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine Steuerermäßigung nach § 34g gewährt worden ist.

(3) ¹Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so darf bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, **wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde.** ⁴In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat. ⁵Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. ⁶Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(4) ¹Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge 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. ²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken ver-

wendet werden, haftet für die entgangene Steuer.³Diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen.⁴**In den Fällen des Satzes 2 zweite Alternative (Veranlasserhaftung) ist vorrangig der Zuwendungsempfänger (inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststelle oder nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse) in Anspruch zu nehmen; die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handelnden natürlichen Personen sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind.**⁵**Die Festsetzungsfrist für Haftungsansprüche nach Satz 2 läuft nicht ab, solange die Festsetzungsfrist für von dem Empfänger der Zuwendung geschuldete Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum nicht abgelaufen ist, in dem die unrichtige Bestätigung ausgestellt worden ist oder veranlasst wurde, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet worden ist; § 191 Abs. 5 der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.**

§ 52

Anwendungsvorschrift

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...
(24e) ¹§ 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a in der Fassung des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) sind auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 geleistet werden. ²§ 10b Abs. 1 und 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden. ³Für Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2007 geleistet werden, gilt auf Antrag des Steuerpflichtigen § 10b Abs. 1 in der am 26. Juli 2000 geltenden Fassung. ⁴**§ 10b Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 geleistet werden.**

...

Autorin: Dr. Christina **Reuss**, Richterin am FG, Freiburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Fischer, Der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 28.04.2008, juris PraxisReport Steuerrecht 22/2008, Anm. 4; Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2008, NWB F. 2, 9977; Ortmann-Babel/Stelzer/Zipfel, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; Brockmann/Hörster, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 5/2009, 280; Fischer, Wesentliche Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Jahressteuergesetz 2009, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2009, Anm. 5; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4.

Kompaktübersicht

J 08-1 **Grundinformation:** Der neue Satz 2 in Abs. 1 regelt den SA-Abzug von Mitgliedsbeiträgen an sog. Kunst- und Kulturfördervereine. Abs. 3 enthält Neuregelungen zur Bewertung von Sachzuwendungen. Abs. 4 bestimmt eine Reihenfolge für die Inanspruchnahme von Haftungsschuldern und eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für Zuwendungshaftungsbescheide.

J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 1998* s. § 10b Anm. 2.

- ▶ **StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Durch die Neufassung von Abs. 1 Satz 3 wurde der Rücktrag von Großspenden auf den der Zuwendung vorangegangenen VZ beschränkt.
- ▶ **Ges. zur weiteren stl. Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000** (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Mit Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a wurden Sonderregelungen für Zuwendungen an Stiftungen eingeführt.
- ▶ **StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab 1.1.2002 erfolgte die Umstellung der DM- in €-Beträge.
- ▶ **StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die Änderung korrigierte ein Redaktionsversehen im Zuge des StEuglG.
- ▶ **Achtes Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes v. 28.6.2002** (BGBl. I 2002, 2268; BStBl. I 2002, 666): In Abs. 2 wurden die Beträge von 1 534 € bzw. 3 068 € auf 1 650 € bzw. 3 300 € angehoben und die Begriffe „Mitgliedsbeiträge“ und „Spenden“ durch „Zuwendungen“ ersetzt.
- ▶ **Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Als Oberbegriff für Spenden und Mitgliedsbeiträge wurde der Begriff „Zuwendungen“ eingeführt. An die Stelle des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags von Großspenden trat ein zeitlich unbegrenzter Zuwendungsvortrag. Der zusätzliche Höchstbetrag für Spenden an Stiftungen wurde abgeschafft und der Höchstbetrag für Vermögensstockstiftungen angehoben. Schließlich wurde der Haftungssatz in Abs. 4 von 40 % auf 30 % gesenkt.
- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Durch Änderung von Abs. 1 Satz 3 wurde klargestellt, dass ein Zuwendungsvortrag auch dann in Betracht kommt, wenn der Abzug der Zuwendung im VZ der Zahlung zu einem negativen Einkommen führen würde.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Folgende Vorschriftenteile sind von den Neuregelungen betroffen:

- ▷ **Abs. 1 Satz 2** wurde neu eingefügt. Geregelt wird der SA-Abzug von Mitgliedsbeiträgen an sog. Kunst- und Kulturfördervereine.
- ▷ **Abs. 3 Satz 3** wurde neu gefasst und Satz 4 neu eingefügt. Die Änderungen ergänzen die bereits bestehenden Regelungen zur Bewertung von Sachzuwendungen.
- ▷ **Abs. 4 Sätze 4 und 5** wurden neu eingefügt. Satz 4 legt eine Reihenfolge der Inanspruchnahme von Haftungsschuldern fest. Satz 5 statuiert eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für Zuwendungshaftungsbescheide.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die erstmalige Anwendung der Neuregelungen bestimmt sich teilweise nach besonderen Anwendungsvorschriften, teilweise nach der Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 1. J 08-3

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Nach § 52 Abs. 24e Satz 4 i d F des JStG 2009 v. 19.12.2008 (s. Anm. J 08-2) ist die Änderung auf nach dem 31.12.2006 geleistete Mitgliedsbeiträge anzuwenden. Dies unterstreicht die Auffassung, es handle sich lediglich um eine Verdeutlichung der schon durch das Ges. v. 10.10.2007 (s. Anm. J 08-2) geltenden Rechtslage (BTDrucks. 16/10189, 49).
- ▶ **Abs. 3 Sätze 3 und 4, Abs. 4 Sätze 4 und 5:** Da für diese Änderungen keine besonderen Anwendungsregelungen vorgesehen sind, greift die bei deren Inkrafttreten (1.1.2009, Art. 39 Abs. 8 des JStG 2009 v. 19.12.2008) geltende Grundregel des § 52 Abs. 1 Satz 1 i d F des JStG 2009 v. 19.12.2008 – Anwendung erstmals ab dem VZ 2009.

Grund der Änderungen: Die Neuregelungen sollen teilweise nur der Klarstellung dienen, teilweise aber auch spürbare materiell-rechtl. Veränderungen bewirken. J 08-4

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Die Ergänzung soll der Rechtsklarheit dienen (BTDrucks. 16/10189, 49). Die Neufassung durch das Ges. v. 10.10.2007 (s. Anm. J 08-2) hatte diese, entgegen der in den damaligen Gesetzesmaterialien geäußerten Auffassung, nicht erzielt (s. § 10b Anm. J 07-5).
- ▶ **Abs. 3 Sätze 3 und 4:** Die Änderungen sollen ungerechtfertigte Steuervorteile vermeiden und die Beeinträchtigung des Steueraufkommens verhindern. Bei der Zuwendung einer Beteiligung an eine gemeinnützige Einrichtung konnte bislang eine Zuwendungsbestätigung in Höhe des gemeinen Werts der Beteiligung ausgestellt werden, obwohl mangels eines Realisationstatbestands i S d. § 17 kein Veräußerungsgewinn entstanden war. Eine Änderung des § 17 wurde als nicht ausreichend angesehen, da damit weder Übertragungen von WG, die nach § 23 steuerverhaftet sind, noch Gestaltungen mit einbringungsgeborenen Anteilen erfasst werden können (s. BRDrucks. 545/1/08, 18).
- ▶ **Abs. 4 Sätze 4 und 5:** Mit dem neuen Satz 4 soll das ehrenamtliche Engagement unterstützt werden. Die bisherige Regelung, wonach die als

Gesamtschuldner Haftenden gleichzeitig oder auch vorrangig als natürliche Personen in Anspruch genommen werden konnten, hielt wohl viele Interessierte davon ab, verantwortungsvollere Aufgaben, zB im Vereinsvorstand, zu übernehmen (s. BTDruks. 16/10189, 49).

Der neue Satz 5 geht auf eine Anregung des BRat zurück (s. BRDruks. 545/1/08, 19), der darauf verweist, dass sich bei der Anwendung der Zuwendungshaftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 erhebliche Einschränkungen durch den Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 191 Abs. 3 AO) ergeben können. Diese sind im Wesentlichen durch den dreijährigen Prüfungsturnus bei steuerbegünstigten Körperschaften bedingt. Soweit diese Körperschaften nicht partiell stpfl. sind, geben sie nur für das letzte Jahr des Prüfungsturnus eine StErklärung ab. Anhand der mit dieser StErklärung eingereichten Unterlagen für die drei zurückliegenden Jahre prüft das FA dann die Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung. Insbes. in Fällen, in denen langwierige Ermittlungen erforderlich sind, in denen gegen die Versagung der Steuerbegünstigung Einspruch eingelegt wird oder in denen die die Zuwendungshaftung bedingenden Sachverhalte erst im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt werden, dürfte die Festsetzungsfrist für das erste Jahr regelmäßig abgelaufen sein. Die Haftungsansprüche nach Abs. 4 Satz 2 können dann nicht mehr durchgesetzt werden.

J 08-5 **Bedeutung der Änderungen:** Es ist wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Das Einfügen von Satz 2 verdeutlicht die Absicht des Gesetzgebers, den Abzug von Mitgliedsbeiträgen an sog. Kunst- und Kulturfördervereine selbst dann als SA zuzulassen, wenn den Mitgliedern auf Grund der Satzung der Körperschaft oder deren tatsächlicher Geschäftsführung Vergünstigungen gewährt werden.
- ▶ **Abs. 3 Sätze 3 und 4:** Die Änderungen führen Differenzierungen bei der Bewertung von aus dem PV zugewendeten WG ein. Die zu ermittelnde Höhe der Zuwendung bestimmt sich nur noch dann nach dem gemeinen Wert, wenn die Veräußerung dieser WG im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde oder wenn durch die Zuwendung ein Gewinn realisiert wurde. Andernfalls bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach den fortgeführten AHK.
- ▶ **Abs. 4 Sätze 4 und 5:** Der neu eingefügte Satz 4 betrifft die Reihenfolge der Inanspruchnahme der Haftungsschuldner im Fall der Veranlasserhaftung. Diese ist jetzt gesetzlich festgelegt. Das bislang bestehende Auswahlermessen existiert nicht mehr. Die Regelung schließt allerdings bei Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers dessen möglichen Regressanspruch gegen die handelnde natürliche Person nicht aus. Ein solcher Ausschluss könnte allenfalls, zumindest im Falle der fahrlässigen Fehlverwendung von Mitteln, durch die Satzung erfolgen (so auch Fischer, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2009, Anm. 5).

Die in Satz 5 eingeführte Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für Zuwendungshaftungsbescheide koppelt die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid iSv. Abs. 4 Satz 2 an den Ablauf der Festsetzungsfrist für die KStFestsetzung gegenüber der die Steuerbegünstigung begehrenden Körperschaft. Dies stellt sicher, dass dem FA genügend Zeit bleibt, um die Haftungsansprüche nach Abs. 4 Satz 2 durchzusetzen.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 2 (Mitgliedsbeiträge an sog. Kunst- und Kulturfördervereine)

Der neue Satz 2 ergänzt die Generalnorm zur Abziehbarkeit von Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1). J 08-6

Zu fördernde Zuwendungen sind nur Mitgliedsbeiträge, keine Spenden. Von der Förderung ausgenommen sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die kulturelle Betätigungen fördern, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Diese sind nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2).

Zuwendungsempfänger sind lediglich Körperschaften, die Kunst und Kultur gem. § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO fördern.

Als gewährte Vergünstigungen kommen zB Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder in Betracht. Durch die Gewährung der Vergünstigungen darf die Mitgliedschaft in einem sog. Kunst- und Kulturförderverein nicht den Charakter einer eigenen kulturellen Betätigung des Mitglieds, die in erster Linie seiner Freizeitbetätigung dient, annehmen.

■ Absatz 3 Sätze 3 und 4 (Bewertung von Sachzuwendungen)

Die Änderungen betreffen lediglich die Ermittlung der Zuwendungshöhe von WG aus dem PV. J 08-7

Grundsatz: WG aus dem PV werden mit dem gemeinen Wert bewertet (s. § 10b Anm. 148).

Ausnahme: Die Höhe der Zuwendung bestimmt sich nach den fortgeführten AHK. Das gilt dann, wenn

- im Zeitpunkt der Zuwendung die (fingierte) Veräußerung der zugewendeten WG einen Besteuerungstatbestand (§ 17) erfüllen würde oder
- durch die Zuwendung keine Gewinne realisiert wurden.

■ **Absatz 4 Sätze 4 und 5 (Veranlasserhaftung, Festsetzungsverjährung)**

J 08-8 **Satz 4** konkretisiert die Inhaftungnahme im Falle der Veranlasserhaftung.

- ▶ **Haftungsschuldner** sind bei der Fehlverwendung von Zuwendungen der Zuwendungsempfänger und die für ihn handelnde natürliche Person (§ 10b Abs. 4 Satz 2 Alt. 2). Sie haften als Gesamtschuldner (§ 44 AO).
- ▶ **In Haftung zu nehmen** ist vorrangig der Zuwendungsempfänger (zB der Verein). Die für ihn handelnde natürliche Person ist nur dann in Anspruch zu nehmen, wenn die Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers erfolglos ist, der Haftungsanspruch also weder durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung erloschen ist (§ 47 AO) noch Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger zum Erfolg führen werden.

Satz 5 führt eine *Ablaufhemmung* der Festsetzungsfrist für Zuwendungs haftungsbescheide ein, die im Fall der Aussteller- und der Veranlasserhaf tung zu erlassender Haftungsbescheide gilt.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid ist gehemmt, solange die Festsetzungsfrist für vom Zuwendungsempfänger geschul dete KSt. für den VZ nicht abgelaufen ist, in den der Haftungsfall (Ausstellen einer unrichtigen Bescheinigung oder Veranlassung zweckfremder Ver wendung der zugewendeten Mittel) fällt.

Eine Ablaufhemmung nach § 191 Abs. 3 Satz 4 AO kommt nicht in Be tracht. Die Regelung soll verhindern, dass der Haftungsanspruch vor dem Steueranspruch verjährt. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist daher ge hemmt, solange der Steueranspruch noch festgesetzt werden kann (Grundsatz der Akzessorietät). Die Zuwendungshaftung begründet jedoch einen Haftungstatbestand eigener Art. Hier geht es nicht darum, im Haf tungswege eine Steuer, die gegen den betreffenden Zuwendenden (noch) festgesetzt werden könnte, „nachzuerheben“. Denn wegen des in diesen Fällen bestehenden Vertrauensschutzes ist die Festsetzung einer Steuer gegen den Zuwendenden gerade ausgeschlossen, soweit dieser die Be stätigung nicht durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung nicht bekannt oder nicht infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt war. Weil bei der Zuwendungshaftung der Haftungsanspruch nicht an das Bestehen eines Steueranspruchs gebun den ist, tritt eine Ablaufhemmung nach § 191 Abs. 3 Satz 4 AO nicht ein. Der Grundsatz der Akzessorietät gilt hier nicht. Der Hinweis darauf, dass § 191 Abs. 5 AO nicht zur Anwendung kommt, hat lediglich klarstellende Funktion.