

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Stiftungsrecht Grundsätze der Verwaltung von Stiftungen

Verfasser: Jürgen Wölfel

Inhaltsübersicht	Seite
1 Vorbemerkungen	16
2 Erhalt des Grundstockvermögens	17
2.1 Definition des Grundstockvermögens	17
2.2 Nachweis des Grundstockvermögens	18
2.3 Erhaltungsauftrag	19
2.3.1 Allgemeine Grundsätze der Vermögenserhaltung	20
2.3.1.1 Sichere und wirtschaftliche Vermögensverwaltung	20
2.3.1.2 Nichtausschüttung von Vermögenserträgen (Admassierung)	20
2.3.1.3 Steuerrechtliche Rahmenbedingungen	21
2.3.2 Grundsätze und Maßnahmen der Vermögenserhaltung bei Liegenschaften	23
2.3.2.1 Unbebaute Grundstücke	23
2.3.2.2 Bebaute Grundstücke/Gebäude	23
2.3.3 Grundsätze und Maßnahmen der Vermögenserhaltung bei Kapitalvermögen	25
3 Zweckentsprechende Verwendung der Erträge des Vermögens der Stiftung	26
3.1 Verwendung der Erträge des Vermögens	26
3.1.1 Verwendung mit Mittelabfluss	27
3.1.2 Verwendung ohne Mittelabfluss	28
3.1.3 Zeitliche Vorgaben zur Verwendung	30
3.1.4 Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung	30
3.2 Erfüllung des Stiftungszwecks	31

1 Vorbemerkungen

Wir halten es aus den nachfolgenden Gründen für geboten, die wichtigsten Grundsätze, die bei der Verwaltung von Stiftungen zu beachten sind, im Rahmen eines Geschäftsberichtsbeitrags zu behandeln:

- Das Bayerische Stiftungsgesetz (BayStG) wurde im Jahr 2008 „mit dem Ziel weiterer Optimierung“ insgesamt überarbeitet.¹ Die damit beabsichtigte Deregulierung und Vereinfachung bedingen jedoch auch eine größere Verantwortung der für die Verwaltung der Stiftungen zuständigen Organe.
- Die Stiftungsgründungen nehmen in Bayern ständig zu.² Nach den Ausführungen der Bayerischen Staatsregierung im Gesetzentwurf zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes (LT-Drs. 15/10528, Buchst. A) wurden allein im Jahr 2007 200 neue (nichtkirchliche) Stiftungen als rechtsfähig anerkannt. Auch die Zahl der von den Kommunen verwalteten Stiftungen steigt stetig.
- Bei unseren überörtlichen Rechnungsprüfungen mussten wir in den vergangenen Monaten vermehrt feststellen, dass unsere Mitglieder Probleme beim praktischen Vollzug stiftungsrechtlicher Vorgaben haben; dies wurde auch aus Anfragen an unser Haus ersichtlich.
- Bei den steuerbegünstigten Stiftungen haben wir den Eindruck, dass einzelne Finanzämter ihre Überprüfungen im Rahmen der Freistellungen von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer intensiviert haben bzw. oftmals erhöhte Anforderungen z. B. an die vorzulegenden Unterlagen stellen.
- Teils sind auch erhöhte Anforderungen der Aufsichtsbehörden erkennbar, denen unsere bisherige Prüfungspraxis bzw. Aufbau und Inhalt unserer Prüfungsberichte nicht mehr durchgängig genügen.

Diese Gründe waren letztlich auch Anlass, unsere Anforderungen bei Prüfungen zu überarbeiten und anzupassen. Damit wollen wir weiterhin auch eine bayernweit einheitliche Prüfungspraxis (Anlegen von gleichen Maßstäben) gewährleisten. Dieser Beitrag soll unsere Mitglieder entsprechend informieren, aber insbesondere den Entscheidungsträgern und verantwortlichen Bediensteten auch Hilfestellungen zur sachgerechten Beurteilung bei den oft vielschichtigen Fragestellungen und Problemen bei der Verwaltung von Stiftungen bieten. Bei den vielfältigen Ausgangsvoraussetzungen (z. B. hinsichtlich Art und Zweck der Stiftungen) und dem „Zusammenwirken“ von Stiftungsrecht, Kommunalrecht, Steuerrecht und zu beachtenden spezialgesetzlichen Regelungen kann dieser Beitrag jedoch keine umfassende Aufarbeitung aller Problemstellungen bieten und keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Wir geben jeweils grundsätzliche Erläuterungen und weisen auf bisher häufig festgestellte Fehler und Möglichkeiten zu deren Bereinigung hin.

Unsere Ausführungen beziehen sich weitestgehend auf die im Rahmen der überörtlichen Rechnungsprüfungen durch unser Haus zu prüfenden rechtsfähigen, kommunalen, kommunal verwalteten Stiftungen im Sinne des Art. 20 Abs. 3 BayStG. Für diese Stiftungen gelten nicht alle Regelungen des BayStG, aber weitgehend die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft,

¹ vgl. BayStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 26.09.2008, GVBl S. 834

² vgl. auch Pressemitteilung Nr. 24/08 des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 25.01.2008

die Landkreiswirtschaft und die Bezirkswirtschaft entsprechend; wir beschränken unsere Ausführungen auf die für die Gemeinden geltenden Vorschriften. Nicht zuletzt um diesen Beitrag noch überschaubar zu halten, gehen wir von der bei den kommunalen, kommunal verwalteten Stiftungen weit überwiegend noch anzutreffenden Rechnungslegung nach den Grundsätzen der Kameralistik aus. Die Ausführungen zum Nachweis des Erhalts des Grundstockvermögens und der zweckentsprechenden Verwendung der Stiftungsmittel gelten jedoch im Grundsatz unabhängig von der Art der Rechnungslegung.

Verschiedentlich führen Städte und Gemeinden auch die Geschäfte von allgemeinen Stiftungen und Stiftungen, deren Verwaltung und Vertretung nicht ausschließlich den Organen obliegt, die nach den Kommunalgesetzen für die Verwaltung und Vertretung der kommunalen Gebietskörperschaften zuständig sind (nicht kommunal verwaltete Stiftungen; vgl. MBek vom 27.04.1962, MABl S. 373). Bei diesen Stiftungen sind grundsätzlich die Stiftungsaufsichtsbehörden zur Prüfung zuständig (Art. 16 Abs. 2 BayStG). Die Jahresrechnungen solcher Stiftungen prüfen wir, wenn uns die Stiftungsaufsichtsbehörde oder die Stiftung damit beauftragt hat (vgl. Art. 16 Abs. 3 und 4 BayStG). Bestehen vor Ort Zweifel über die rechtliche Einordnung einer Stiftung, so sollte dies (nicht nur wegen der unterschiedlichen Prüfungszuständigkeit) von den Stiftungsverwaltungen mit den Aufsichtsbehörden erörtert werden.

Unsere Ausführung zum Erhaltungsauftrag des Grundstockvermögens und der zweckentsprechenden Verwendung der Erträge gelten – im Hinblick auf insoweit inhaltsgleiche Regelungen in Art. 84 Abs. 2 und 3 GO – entsprechend für nichtrechtsfähige (fiduziarische) Stiftungen.

Die weit überwiegende Zahl der von Kommunen verwalteten Stiftungen unterliegt den Regelungen des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung (AO). Neben dem Stiftungsrecht setzt insoweit das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO) der Verwaltung von Stiftungen (insbesondere bei der Rücklagenbildung) Grenzen und normiert (zusätzliche) Anforderungen (z. B. bei der Mittelverwendung). Bei einer Missachtung dieser Vorgaben droht der Verlust des steuerbegünstigten Status (vgl. z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Die Stiftung verliert ferner die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen. Das Steuerrecht beeinflusst das Stiftungsrecht sehr stark. Insbesondere die stiftungsrechtlichen Vorgaben des Vermögenserhalts und der zweckentsprechenden Verwendung der Erträge können insoweit nur im Rahmen der steuerrechtlichen Möglichkeiten erfüllt werden. Wir gehen daher in diesem Beitrag jeweils auch auf die steuerrechtlichen Vorgaben kurz ein bzw. verweisen auf die entsprechenden Vorschriften der AO.

2 Erhalt des Grundstockvermögens

2.1 Definition des Grundstockvermögens

Nach Art. 6 Abs. 2 BayStG ist das Grundstockvermögen definiert als das „Vermögen, das der Stiftung zugewendet wurde, um aus seiner Nutzung den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen“. Als Grundstockvermögen ist insoweit nicht die Gesamtheit der Vermögenswerte anzusehen, die im Eigentum einer Stiftung stehen³, sondern zunächst das Vermögen, mit dem die Stiftung ursprünglich ausgestattet wurde. Dieses ist im Regelfall aus der Stiftungssatzung oder einer Anlage dazu zu ersehen. Das Grundstockvermögen können Sachen und Rechte al-

³ In der Begründung zum Gesetzentwurf der Staatsregierung zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes ist insoweit vom „Stiftungsvermögen im weiteren Sinn“ die Rede, vgl. LT-Drs. 15/10528, Ziffer II, zu Nr. 8 (Art. 11).

ler Art sein, in der Praxis weit überwiegend Geld, Wertpapiere, Grundstücke und Kunstgegenstände (Sammlungen), aber vereinzelt auch Unternehmen, Unternehmensanteile, Urheber- und Nutzungsrechte sowie rechtlich gesicherte Ansprüche und Forderungen. Ferner umfasst das Grundstockvermögen auch dessen Wertzuwächse im Zeitablauf seit der ursprünglichen Vermögensausstattung (z. B. Kursgewinne durch Vermögensumschichtungen), die zur Aufstockung zugeflossenen Vermögenswerte (z. B. aus Mitteln der freien Rücklage; vgl. dazu Abschnitt 2.3.3 und Vermögenszuführungen nach § 58 Nr. 12 AO) sowie Zustiftungen und Zuwendungen in das Grundstockvermögen.

2.2 Nachweis des Grundstockvermögens

Zum Nachweis des Erhalts und auch zu dessen Prüfung erscheint es nicht nur geboten, sondern unerlässlich, das Grundstockvermögen getrennt vom sonstigen Vermögen der Stiftung zu erfassen und fortzuschreiben. Dabei gelten für die in diesem Beitrag behandelten Stiftungen grundsätzlich die Vorgaben der GO und der KommHV-Kameralistik.

Nach Art. 74 Abs. 2 Satz 1 GO sind Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. Wie die Vermögensgegenstände im Einzelnen nachzuweisen sind, ist in der KommHV-Kameralistik geregelt (Art. 123 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 GO). Nach § 75 KommHV-Kameralistik sind über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen grundsätzlich Bestandsverzeichnisse zu führen, aus denen Art und Menge sowie Lage oder Standort der Gegenstände ersichtlich sind. Bestandsverzeichnisse brauchen unter anderem nicht geführt zu werden, soweit sich der Bestand aus Anlagenachweisen ergibt (§ 75 Abs. 2 Nr. 1 KommHV-Kameralistik). Auch wegen der unter anderem bei Gebäuden unseres Erachtens gebotenen Ermittlung von Abschreibungen (vgl. Abschnitt 2.3.2.2) empfiehlt sich dazu die Führung eines Anlagenachweises. Veränderungen des Grundstockvermögens sollten ohne großen Aufwand jederzeit nachvollzogen werden können. Aus den Bestandsverzeichnissen bzw. Anlagenachweisen oder dazu geführten Akten oder Nebenaufzeichnungen sollten dazu bei Zu- und Abgängen jeweils die Gründe kurz erläutert und bei Grundstücken ergänzend auch deren Flächen und gegebenenfalls Veränderungen der Flächen dargestellt werden. Rücklagemittel sind in entsprechenden Übersichten nachzuweisen (§ 77 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Kameralistik).

Wir mussten bei Prüfungen oftmals feststellen, dass noch im Grundstockvermögen nachgewiesene Grundstücke bereits verkauft oder verschmolzen wurden oder die angegebenen Flächen, z. B. aufgrund von Neuvermessungen oder Tauschgeschäften, nicht mehr zutrafen. Daher sollten die Angaben in den Bestandsverzeichnissen und Anlagenachweisen grundsätzlich jeweils durch Grundbuchauszüge belegt werden können und ergänzend Lagepläne zu den Unterlagen genommen werden.

Häufig war bei Prüfungen bisher auch festzustellen, dass alle aus der laufenden Haushaltswirtschaft ausgeschiedenen Geldbestände jährlich jeweils in einer Summe als Zuführung an die allgemeine Rücklage – in der ursprünglich auch das Grundstock(kapital)vermögen nachgewiesen war – gebucht wurden. Dadurch konnte oftmals weder die Entwicklung des Grundstockvermögens noch der gegebenenfalls weiteren, getrennt nachzuweisenden Rücklagemittel (z. B. Zweckerücklagen, Verwendungsrückstand; vgl. dazu Abschnitte 3.1.2 und 3.1.3) mit einem vertretbaren zeitlichen Aufwand nachvollzogen werden. Wir empfehlen in diesen Fällen grundsätzlich, die in der allgemeinen Rücklage nachgewiesenen Mittel durch eine Nebenrechnung zu differenzieren (z. B. Summe der in der allgemeinen Rücklage nachgewiesenen Beträge, da-

von Grundstockvermögen, davon freie Rücklage, davon Zweckrücklagen, davon Verwendungsrückstand).

Sofern das aktuell nachgewiesene Grundstockvermögen der Stiftung (z. B. auch durch Vermögensumschichtungen) erheblich vom in der Stiftungssatzung bzw. einer Anlage dazu aufgeführten Grundstockvermögen abweicht, wäre eine entsprechende Anpassung bzw. Fortschreibung der Satzungsregelung zu erwägen.

2.3 Erhaltungsauftrag

Das Grundstockvermögen bildet die materielle Grundlage für den Bestand einer Stiftung und die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks. Als zentraler stiftungsrechtlicher Grundsatz ist daher in Art. 6 Abs. 2 BayStG geregelt, dass das Grundstockvermögen „ungeschmälert zu erhalten“ ist. Dies bedeutet zunächst, dass es grundsätzlich nicht verschenkt, verbraucht (auch nicht für den Stiftungszweck) oder unter seinem tatsächlichen Wert veräußert werden darf. Im stiftungsrechtlichen Schrifttum wurde darüber hinaus schon bisher weit überwiegend die Auffassung vertreten, dass das Erhaltungsgebot als Auftrag zum Erhalt des wirtschaftlichen Wertes (Ertragskraft, Kaufkraft) verstanden werden muss.⁴ Vereinzelt wurde die Meinung vertreten, dass die nominelle Erhaltung des Grundstockvermögens ausreichend ist. Im Rahmen der letztjährigen Änderung des BayStG wurde in der Begründung zum Gesetzentwurf klar ausgeführt, „*dass das Grundstockvermögen der Stiftung grundsätzlich in seinem realen Wert und in seiner Ertragskraft*“ zu erhalten ist.⁵ Die rein nominelle Erhaltung des Grundstockvermögens (als Ertragsquelle für die Verwirklichung des Stiftungszwecks) ist nicht ausreichend, um die reale Leistungskraft einer Stiftung auf Dauer zu sichern. Es ist Aufgabe der Stiftungsorgane und der Stiftungsverwaltungen, diesem Erhaltungsauftrag durch entsprechende Maßnahmen nachzukommen. Zu diesem Zweck sollte von den Stiftungsverwaltungen (im Sinne einer „Kapitalerhaltungsrechnung“) jeweils dargelegt werden können, durch welche Konzepte und mit welchem Ergebnis die Vermögenserhaltung gewährleistet wurde. Die Rechnungsprüfungsorgane haben im Rahmen der Rechnungsprüfung zu beurteilen, ob das Ziel der Vermögenserhaltung erreicht wurde bzw. die getroffenen Maßnahmen dazu ausreichend und geeignet waren. Welche Grundsätze und Maßstäbe beim Vermögenserhalt unseres Erachtens zu beachten sind, stellen wir in den nachfolgenden Abschnitten dieses Beitrags – differenziert nach den jeweiligen Vermögenswerten – dar.

Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass das Erhaltungsgebot jedoch nicht jede Änderung der Zusammensetzung des Grundstockvermögens ausschließt. Dies zeigt sich z. B. darin, dass die zunächst als Muss-Vorschrift, später als Soll-Vorschrift ausgestaltete Regelung, wonach der Erlös für veräußerte Grundstücke wieder in Grundstücken angelegt werden soll (vgl. Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BayStG i. d. F. vom 24.07.2001) mit der letzten Änderung des BayStG nunmehr gänzlich gestrichen wurde. Ein Austausch von (rentierenden) Vermögensgegenständen ist möglich und mag im Einzelfall im Rahmen einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung sogar geboten sein (vgl. dazu auch Abschnitte 2.3.2.1 und 2.3.2.2). Wegen des sachlichen Zusammenhangs weisen wir an dieser Stelle ergänzend darauf hin, dass Erlöse aus der Veräußerung von Teilen des Grundstockvermögens (z. B. Kursgewinne, Buchgewinne)

⁴ vgl. z. B. Carstensen, Die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 22/1996, S. 781 ff.; Pohley/Backert, Bayerisches Stiftungsgesetz, Erl. 3.1 zu Art. 11 a. F.

⁵ Begründung zu Nr. 2 des Änderungsantrags zum Gesetzentwurf der Staatsregierung zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetzes, LT-Drs. 15/10972; vgl. auch IMS vom 13.08.2008, Az.: IA6-1221.1-9

nach ganz h. M. dem Grundstockvermögen zuzuführen sind;⁶ sie sind keine Erträge im Sinne des Art. 6 Abs. 3 Satz 1 BayStG und unterliegen auch gemeinnützigkeitsrechtlich nicht der Pflicht zur zeitnahen Verwendung für den Stiftungszweck.

2.3.1 Allgemeine Grundsätze der Vermögenserhaltung

2.3.1.1 Sichere und wirtschaftliche Vermögensverwaltung

Aus dem Erhaltungsgebot lässt sich die Pflicht zur pfleglichen Behandlung des Grundstockvermögens ableiten. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 BayStG normiert den Grundsatz, dass das Vermögen einer Stiftung, und damit natürlich insbesondere das Grundstockvermögen, sicher und wirtschaftlich zu verwalten ist (vgl. auch Art. 74 Abs. 2 Satz 1 GO). Um dem Auftrag der Erhaltung des Grundstockvermögens nachkommen zu können, sind also zunächst entsprechende Maßnahmen der Vermögensverwaltung zu ergreifen. Dabei sind die Ziele der Erwirtschaftung von Erträgen zur Erfüllung des Stiftungszwecks und der Erhaltung des Vermögens (z. B. auch durch laufende Unterhaltsmaßnahmen an Gebäuden) gleichermaßen zu verfolgen. Neben den üblichen Sorgfaltsmaßstäben und allgemeinen Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit, wie die Vereinbarung eines dem Wert entsprechenden Erbbauzinses oder von marktüblichen Mieten (vgl. auch Art. 75 Abs. 2 GO), ist dabei insbesondere auf eine Vermögensanlage zu achten, die einerseits unvertretbare Risiken vermeidet und andererseits möglichst hohe Erträge erbringt. Feste Renditeziele bergen in diesem Zusammenhang die Gefahr, in Niedrigzinsphasen den Sicherheitsaspekt der Anlage zu vernachlässigen.

Während die allgemeinen und nicht ausschließlich kommunal verwalteten Stiftungen im Rahmen der Grundsätze einer sicheren und wirtschaftlichen Vermögensverwaltung in der Vermögensanlage frei sind, gelten für die kommunalen, kommunal verwalteten Stiftungen nach Art. 20 Abs. 3 Satz 3 BayStG die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft (mit wenigen Ausnahmen) entsprechend. Dies wird nach unseren Erkenntnissen bisher vielfach übersehen. Das heißt bei der Vermögensanlage sind z. B. bei Städten und Gemeinden die Vorgaben des Art. 74 Abs. 2 Satz 2 GO, des § 21 Abs. 1 KommHV-Kameralistik und ergänzend die Hinweise im IMS vom 19.11.2001, Az. IB4-1514-5, zur Geldanlage von Kommunen in Aktien zu beachten. Aufgrund der restriktiven Vorschriften scheiden für diese Stiftungen Anlageformen mit spekulativem Charakter (einschließlich Aktien) grundsätzlich aus. War das Grundstockvermögen bereits ursprünglich mit spekulativen Finanzanlagen versehen, ist unter Berücksichtigung des Stifterwillens mittelfristig auf eine Reduzierung des Anlagerisikos hinzuwirken.

2.3.1.2 Nichtausschüttung von Vermögenserträgen (Admassierung)

Erträge des Vermögens einer Stiftung dürfen grundsätzlich nur zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden (vgl. Abschnitt 3). Davon unberührt bleibt jedoch nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 BayStG die Zuführung von Erträgen zum Grundstockvermögen, um dieses in seinem Wert zu erhalten. Mit dieser Regelung wurde die stiftungsrechtliche Grundlage für die Nichtausschüttung von Vermögenserträgen (sog. Admassierung) geschaffen (vgl. zur steuerrechtlichen Grundlage die nachfolgenden Ausführungen zur freien Rücklage nach § 58 Nr. 7 AO; ergänzend verweisen wir auf § 58 Nrn. 11 und 12 AO).

⁶ vgl. Thiel, Die zeitnahe Mittelverwendung, V.1. in Der Betrieb 1992, S. 1900 ff.

2.3.1.3 Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

Nach unserer Auffassung findet die stiftungsrechtliche Vorgabe zur realen Werterhaltung – zumindest bei den steuerbegünstigten Stiftungen – ihre Grenzen in den Vorgaben des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Insbesondere bei der Rücklagenbildung (also der Nichtausschüttung von Vermögenserträgen) müssen die steuerlichen Vorgaben beachtet werden, da ansonsten die Steuerbegünstigung gefährdet würde.

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO muss die steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden (vgl. Abschnitt 3.1.3). Die Bildung von Rücklagen ist grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des § 58 Nrn. 6 und 7 AO und Nr. 3 des Anwendungserlasses (AEAO) zu § 55 AO zulässig.⁷

- Nach § 58 Nr. 6 AO kann eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Die Vorschrift behandelt die Bildung von Rücklagen zur Erfüllung des Stiftungszwecks (vgl. Abschnitt 3.1.2). Sie ist im Zusammenhang mit der Erhaltung des Grundstockvermögens hier von Bedeutung soweit Vermögensgegenstände des Zweckvermögens Bestandteil des Grundstockvermögens sind.
- Nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO wird eine Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 v. H. der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer **freien Rücklage** (oft als **Kapital- oder Werterhaltungsrücklage** bezeichnet) zuführt. Mit dieser Regelung ist auch steuerrechtlich die Möglichkeit eröffnet, eine Rücklage zur Erhaltung der realen Leistungsfähigkeit einer Stiftung zu bilden.

Bei der Ermittlung des Betrags, der der freien Rücklage zugeführt werden kann, ist Folgendes zu beachten:

Vermögensverwaltung liegt nach § 14 Satz 3 AO in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt und unbewegliches nicht dem Zweckbetrieb dienendes Vermögen vermietet oder verpachtet wird. **Einnahmen aus der Vermögensverwaltung** sind folglich die Miet- und Pächterträge und die Zins- und gegebenenfalls Dividendeneinnahmen aus dem Grundstockvermögen, also z. B. nicht Spenden, öffentliche Zuschüsse, Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Zweckbetrieben. Auch Erträge aus dem Verkauf von Wertpapieren (Kursgewinne; Erträge aus Abgang Finanzanlagen) sind keine Einnahmen aus der Vermögensverwaltung; sie sind dem Grundstockvermögen zuzuführen (vgl. Abschnitt 2.3). Auch Zinserträge aus der Anlage von Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO (Zweckrücklagen; vgl. Abschnitt 3.1.2) sind keine Einnahmen aus der Vermögensverwaltung im Sinne des § 58 Nr. 7 Buchst. a AO⁸.

Unter **Unkosten aus der Vermögensverwaltung** sind alle Kosten zu verstehen, die in sachlichem Zusammenhang mit dem verwalteten Vermögen stehen, also z. B. Bankgebühren, Verwaltungskosten, öffentliche Abgaben, Versicherungen, Ausgaben für den lfd. Grundstücks- und Gebäudeunterhalt und Schuldzinsen (jeweils bezogen auf das Grundstockvermögen). Auch die Abschreibungen auf das Grundstockvermögen sind unseres Er-

⁷ vgl. Nr. 25 AEAO zu § 55 AO

⁸ vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Rz. 121 zu § 58 AO

achtens als Unkosten in diesem Sinne zu verstehen⁹. Nicht realisierte Kursverluste des Wertpapiervermögens (außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagen) sind hingegen nicht als Unkosten anzusetzen. Nicht zu den Unkosten zählen ferner die Aufwendungen im Rahmen steuerlich unschädlicher Betätigungen im Sinne des § 58 Nrn. 1 bis 9 AO, also insbesondere die (zulässigen) Zuführungen an Rücklagen und die Ausgaben für die Pflege von Stiftergräbern.

In die Bemessungsgrundlage der 10 %-Rücklage dürfen nur die „sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel“ einbezogen werden. Mittel im Sinne dieser Vorschrift sind die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich (also z. B. Spenden und Mitgliedsbeiträge; Nr. 14 AEAO zu § 58 AO). Die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung dürfen zur Vermeidung einer „Doppelbegünstigung“ nicht einbezogen werden. Auch die Zinserträge aus (allen) Rücklagemitteln sind unseres Erachtens hier nicht als „sonstige Mittel“ anzusetzen, da insoweit sonst eine „Überdotierung“ der freien Rücklage erfolgen würde. Zinsen aus zur zweckentsprechenden Verwendung „zurückgelegten“ Mitteln müssen unmittelbar wieder dem Stiftungszweck zufließen und können nicht – über den „Umweg“ der freien Rücklage – zur „Vermögensmehrung“ verwendet werden.

- Neben der Regelung in § 58 Nr. 7 AO dürfen im Bereich der Vermögensverwaltung nach steuerlichen Vorgaben Rücklagen nur noch für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen im Sinne des § 21 EStG (nicht dem Zweckbetrieb zugeordnete vermietete oder verpachtete Gebäude) gebildet werden (Nr. 3 AEAO zu § 55 AO; sog. **Instandhaltungsrücklagen**). Die Maßnahmen müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Gebäudes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können. In diesem Rahmen wird die Erhaltung und Pflege des Grundstockvermögens ermöglicht. Diese Rücklage ist aus den Überschüssen der Vermögensverwaltung zu bilden.¹⁰ Für den Nachweis des erwarteten Reparatur- und Erhaltungsaufwands ist es regelmäßig erforderlich, für die dem Zweckbetrieb dienenden Gebäude des Grundstockvermögens mehrjährige Bauprogramme aufzustellen, die neben den erwarteten Kosten auch die Notwendigkeit der Maßnahme belegen und den zeitlichen Rahmen der Durchführung abstecken. Über diesen (konkretisierten) Reparatur- und Erhaltungsaufwand hinaus ist jedoch eine Rücklagenbildung zur Erhaltung des Gebäude(grundstock)vermögens rein aus steuerlichen Gesichtspunkten (z. B. in Höhe der gebuchten Abschreibungen) nicht möglich.¹¹

Unter Berücksichtigung dieser allgemeinen Grundsätze und der steuerlichen Rahmenbedingungen wäre bei der Umsetzung des Erhaltungsauftrags – bezogen auf die häufigsten Arten des Grundstockvermögens – ferner von Folgendem auszugehen:

⁹ vgl. auch Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., Rz. 117 zu § 58 AO

¹⁰ vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., Rz. 99 zu § 58 AO

¹¹ Unabhängig davon ist jedoch unseres Erachtens die Erwirtschaftung von Abschreibungen als „Verwendung ohne Mittelabfluss“ möglich (vgl. Abschnitt 3.1.2).

2.3.2 Grundsätze und Maßnahmen der Vermögenserhaltung bei Liegenschaften

2.3.2.1 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke unterliegen im Regelfall keinem Wertverlust. Sofern (noch) keine Bewertungen vorliegen, akzeptieren wir es grundsätzlich, wenn die unbebauten Grundstücke mit den Flächenangaben in Bestandsverzeichnissen erfasst sind. Laufend fortgeschriebene Bewertungen, z. B. in Form von Gutachten, sind unseres Erachtens auch im Hinblick auf die damit zusammenhängenden Kosten grundsätzlich nicht erforderlich.

Die Stiftungsverwaltungen haben die allgemeinen Grundsätze einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung zu beachten (z. B. angemessene Pachten zu fordern; vgl. Abschnitt 2.3.1.1). Spezialgesetzliche Vorgaben wären gegebenenfalls zu berücksichtigen, so z. B. bei den vielfach im Grundstockvermögen beinhalteten Waldflächen. Dabei handelt es sich im Regelfall um Körperschaftswald im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 des Waldgesetzes für Bayern (BayWaldG). Für die Bewirtschaftung dieser Wälder gelten besondere, ergänzende Vorschriften des BayWaldG (Art. 19 Abs. 1 BayWaldG). Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass die Bewirtschaftung im Regelfall auf Forstwirtschaftspläne bzw. Forstbetriebsgutachten gestützt sein muss (Art. 19 Abs. 2 BayWaldG; Körperschaftswaldverordnung - KWaldV).

Gerade bei unbebauten Grundstücken kann sich die Frage stellen, ob eine Vermögensumschichtung in eine Anlageform mit höherer Ertragskraft unter Beachtung des Grundsatzes der sicheren Vermögensverwaltung sinnvoll ist.

2.3.2.2 Bebaute Grundstücke/Gebäude

Wie die bisherige Prüfungspraxis zeigt, ist es für die Stiftungsverwaltungen oftmals schwierig nachzuweisen, wie sie dem Erhaltungsauftrag bei Gebäuden nachgekommen sind.

- Als „Mindestanforderung“ sehen wir es zunächst, dass erforderliche Unterhalts- und Instandhaltungsmaßnahmen laufend durchgeführt werden und sich der Gebäudezustand dadurch letztlich nicht verschlechtert (Stichwort „Substanzerhalt“¹²). Sofern die jährlichen Erträge dazu nicht ausreichen, können Instandhaltungsrücklagen (unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorgaben; vgl. Abschnitt 2.3.1.3) gebildet werden.

Wir mussten bei unseren Prüfungen schon feststellen, dass durch unterlassene bzw. unzureichende Unterhaltsmaßnahmen Wohnungen nicht mehr vermietbar waren und insoweit die Ertragskraft des Grundstockvermögens nicht erhalten wurde. Auch sind uns Fälle bekannt, bei denen die Erträge des Grundstockvermögens nicht ausreichen, um für einen ordnungsgemäßen Unterhalt der Gebäude zu sorgen bzw. die durchzuführenden Unterhaltsmaßnahmen die Stiftungserträge weitgehend aufzehren und für die Erfüllung des Stiftungszwecks kaum Mittel verbleiben. Es wäre hier Aufgabe der Stiftungsverwaltungen, in Abstimmung mit den Aufsichtsbehörden¹³ ein Konzept zu entwickeln, wie die Ertragskraft

¹² vgl. auch Ziffer 7.3 des vom Bayerischen Staatsministerium des Innern gemeinsam mit den Bayerischen Staatsministerien für Wissenschaft, Forschung und Kunst und Unterricht und Kultus herausgegebenen „Merkblatts für die Errichtung einer Stiftung“ www.stmi.bayern.de/buerger/staat/stiftungen

¹³ bei den kommunalen, kommunal verwalteten Stiftungen grundsätzlich die Rechtsaufsichtsbehörden (Art. 20 Abs. 3 Satz 2 BayStG, Art. 110 GO); bei gegebenenfalls erforderlichen Änderungen der Stiftungssatzung die Anerkennungsbehörde (Art. 5 Abs. 4, Art. 3 Abs. 3 BayStG)

des Grundstockvermögens auf Dauer gesichert und der Stiftungszweck nachhaltig erfüllt werden kann (gegebenenfalls wären dabei auch Maßnahmen zur Vermögensumschichtung zu erwägen).

Ergänzend ist anzumerken, dass bauliche Maßnahmen unter Umständen auch im Rahmen von Vermögensumschichtungen (Entnahmen aus dem Grundstock[kapital]vermögen) verwirklicht werden können. So kann z. B. bei einem Mietwohngebäude die Schaffung von zusätzlichem Wohnraum durch den Ausbau eines bisher ungenutzten Dachgeschosses durch Mittel aus dem Grundstock(kapital)vermögen finanziert werden. Hier steht der Verminderung der Kapitalien eine Erhöhung des Gebäudewertes mit entsprechend gesteigerter Ertragskraft gegenüber. Auch wenn das Grundstockvermögen insoweit „umgeschichtet“ wurde, ist es erhalten geblieben.¹⁴

- Die Gebäude des Grundstockvermögens unterliegen durch Alterung, Verschleiß etc. einem stetigen Wertverzehr. Aus dem Erhaltungsauftrag des Grundstockvermögens ist unseres Erachtens abzuleiten, dass diesem Wertverlust eine entsprechende Erhöhung des sonstigen Vermögens (z. B. der Wertpapiere) gegenüberstehen muss. Zur Bestimmung des Wertverzehrs ist es regelmäßig erforderlich, dass auf der Grundlage eines Anlagenachweises Abschreibungen (in betriebswirtschaftlichem Sinn) ermittelt werden. Sinn von Abschreibungen ist es, Mittel zur Instandsetzung des vorhandenen Vermögens oder zur Anschaffung von Ersatzwirtschaftsgütern anzusammeln. Die erwirtschafteten Abschreibungen brauchen insoweit nicht für die unmittelbare Erfüllung des Stiftungszwecks verausgabt zu werden.¹⁵ Sie stellen insoweit eine Mittelverwendung ohne Mittelabfluss dar (vgl. Abschnitt 3.1.2). Werden keine Abschreibungen ermittelt und angespart, fehlen z. B. für eine erforderliche Generalsanierung regelmäßig die notwendigen Finanzmittel. Stiftungen sind dann oftmals gezwungen Kredite aufzunehmen; spätestens dann offenbart sich, dass das Grundstockvermögen insoweit geschmälert wurde.

Aus unserer Sicht gibt es, um die reale Werterhaltung zu gewährleisten, keine Alternative zur Forderung nach der Erwirtschaftung von Abschreibungen - auch wenn dazu vereinzelt andere Auffassungen vertreten werden.

Soweit ersichtlich wird die Auffassung des BKPV im Grundsatz auch von den obersten Stiftungsaufsichtsbehörden geteilt - auch wenn sie auf den Erlass entsprechender Richtlinien unter Verweis auf die „oft schwer zu vereinbarenden Ziele der wertmäßigen Erhaltung des Grundstockvermögens“ und der „kontinuierlichen, nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks“ verzichtet haben. In den Ergebnisniederschriften der Dienstbesprechungen vom 07.12.1999 und 11.07.2007, im IMS vom 12.08.2003, Az.: IA6-1222.4-2, und dem „Merkblatt für die Errichtung einer Stiftung“, Nrn. 7.1 und 7.3, kommt diese Auffassung zum Ausdruck. In der Ergebnisniederschrift vom 11.07.2007 heißt es dazu: „*Der ungeschmälerte wertmäßige (nicht nur nominelle) Erhalt des Bestands des Grundstockvermögens (Art. 11 Abs. 1 Satz 1 BayStG)*¹⁶ stellt einen elementaren Grundsatz bei der Vermögensverwaltung dar und erfordert zwingend je nach gewählter Art der Buchführung die Ansammlung

¹⁴ vgl. zur Umschichtung der ursprünglichen Vermögensausstattung auch Pohley/Backert, a. a. O., Erl. 3.1 zu Art. 11 a. F.; Carstensen, Vorgaben für die Vermögensverwaltung der Stiftung nach Gesetz, Satzung und Rechtsprechung, ZSt 4-5/2005, S. 90 ff.

¹⁵ vgl. Thiel, a. a. O., V.4. und VIII.3.

¹⁶ BayStG i. d. F. vom 24.07.2001; vgl. Art. 6 Abs. 2 BayStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 26.09.2008, GVBl S. 894

entsprechender Erhaltungsrücklagen bzw. ordnungsgemäße Abschreibungen nach den Grundsätzen kaufmännischer Bilanzierung.“

Von den Stiftungsverwaltungen wäre sicherzustellen, dass die angesammelten Abschreibungen ausgewiesen (z. B. durch einen „Davon-Vermerk“ bei der Aufteilung der allgemeinen Rücklage) und nicht für andere Zwecke verausgabt werden. Aufwendungen für Instandsetzungen bzw. Ersatzbauten wären aus den angesparten Abschreibungen zu finanzieren. Kosten für laufende Unterhaltsmaßnahmen sind dagegen grundsätzlich aus den laufenden Erträgen zu decken.

Wie bisherige Prüfungserfahrungen zeigen, haben Stiftungen – abgesehen von Anstaltsträgerstiftungen (z. B. für Altenheime) – oftmals noch keine Anlagenachweise für das Grundstock(gebäude)vermögen erstellt und folglich bisher auch keine Abschreibungen ermittelt und gebucht. Der Erhalt des Grundstockvermögens kann von uns dann im Regelfall (Ausnahmen denkbar evtl. bei erst kürzlich generalsanierten Gebäuden) künftig insoweit nicht mehr bestätigt werden. Wir empfehlen diesen Stiftungen daher, das Grundstockvermögen zu bewerten, Anlagenachweise zu erstellen und die ermittelten Abschreibungen zu erwirtschaften.

2.3.3 Grundsätze und Maßnahmen der Vermögenserhaltung bei Kapitalvermögen

Aus dem Erhaltungsgebot des Grundstockvermögens in seinem wirtschaftlichen Wert ergibt sich beim Kapitalvermögen die Forderung nach dem Ausgleich des allgemeinen Geldwertschwundes (Inflation). Dies wird in aller Regel nur durch die Nichtausschüttung von Vermögenserträgen zu erreichen sein und ist – unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorgaben – nur im Rahmen der Bildung einer freien Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO möglich (Kapital- oder Werterhaltungsrücklage; vgl. dazu Abschnitt 2.3.1.3). In der Literatur wird zwar – soweit ersichtlich – überwiegend die Meinung vertreten, dass damit (allein) der Vermögenserhalt nicht erreicht werden kann. Da jedoch zumindest gemeinnützigkeitsunschädlich grundsätzlich keine weiteren Möglichkeiten gegeben sind, empfehlen wir den Stiftungsverwaltungen, die Rücklagenbildung in voller steuerrechtlich zulässiger Höhe auszuschöpfen, und gehen dann folglich von Prüfungs wegen im Regelfall vom Erhalt des Kapitalvermögens aus. Wird die freie Rücklage nicht in der zulässigen Höhe gebildet, wäre von den Stiftungsverwaltungen nachzuweisen, ob bzw. wie sie dem Erhaltungsauftrag unter Umständen dennoch nachgekommen sind. Dabei sind meist an der Inflationsrate ausgerichtete Betrachtungen erforderlich. Zur Bestimmung der Inflationsrate kann in aller Regel auf den Verbraucherpreisindex für Deutschland zurückgegriffen werden.

Auch die obersten Stiftungsaufsichtsbehörden gehen davon aus, dass eine Werterhaltung durch die Admassierung von Vermögenserträgen erforderlich ist. Im von ihnen herausgegebenen „Merkblatt für die Errichtung einer Stiftung“ (Fußnote 9 zu § 5 Abs. 3 des Musters einer Stiftungssatzung)¹⁷ ist dazu ausgeführt, dass die sogenannte Werterhaltungsrücklage insbesondere bei Kapitalstiftungen zur wertmäßigen Erhaltung des Stiftungsvermögens dringend zu empfehlen sei.

Um die mögliche Dotierung der Rücklage in vollem Umfang realisieren zu können, sollten die Stiftungen bereits Mittel im Haushaltsplan vorsehen, d. h. im Regelfall die für die Ausrichtung vorgesehenen Mittel entsprechend mindern.

¹⁷ nachzulesen auch im Internet: www.stmi.bayern.de/buerger/staat/stiftungen

Die Mittel der Kapital- oder Werterhaltungsrücklage sollten auf Dauer zum Nachweis des Erhalts des Grundstockvermögens unangetastet bleiben und gegebenenfalls dem Grundstockvermögen zugeschlagen werden (vgl. Nr. 15 AEAO zu § 58 AO).

Sofern Stiftungen ihr Kapital nur nominell erhalten oder die steuerrechtlichen Möglichkeiten zur Bildung der freien Rücklage nicht oder nur zu geringen Teilen ausgeschöpft haben, bestätigen wir den Werterhalt des Grundstock(kapital)vermögens künftig nicht mehr uneingeschränkt.

3 Zweckentsprechende Verwendung der Erträge des Vermögens der Stiftung

Nach Art. 6 Abs. 3 BayStG dürfen die Erträge des Vermögens der Stiftung und zum Verbrauch bestimmte Zuwendungen nur zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden. Bei zum Verbrauch bestimmten Zuwendungen handelt es sich in der Stiftungspraxis in aller Regel um Spenden. Näher zu erörtern ist, was unter Erträgen des Vermögens, ihrer Verwendung und unter Erfüllung des Stiftungszwecks zu verstehen ist.

3.1 Verwendung der Erträge des Vermögens

Art. 6 Abs. 3 Satz 1 BayStG spricht von Erträgen des Vermögens der Stiftung; darunter fallen also die Erträge aller Vermögenswerte und nicht nur die des Grundstockvermögens. Keine Erträge im Sinne des Art. 6 Abs. 3 Satz 1 BayStG sind die (Mehr)Erlöse aus der Veräußerung von Teilen des Grundstockvermögens (z. B. auch Kursgewinne, Buchgewinne; vgl. Abschnitt 2.3) und die Erlöse aus einer übermäßigen oder ungewöhnlichen Nutzung des Vermögens (z. B. Rodung eines Waldes).¹⁸

Soweit Stiftungen den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben des Steuerrechts unterliegen, ist darauf hinzuweisen, dass steuerrechtlich insoweit nicht vom Ertrag, sondern (weitergehend) von den „zeitnah zu verwendenden Mitteln“ der gemeinnützigen Körperschaften die Rede ist (§ 55 Abs. 1 AO). Von dieser Verwendungspflicht sind jedoch die sogenannten „gebundenen Mittel“ (insbesondere das Grundstockvermögen) ausgenommen. Da insoweit nur die „neu zugeflossenen“ Mittel zeitnah zu verwenden sind, sind unseres Erachtens hier keine differenzierten Betrachtungen nach Steuerrecht und Stiftungsrecht anzustellen.

Stiftungen erzielen ihre Einnahmen vorwiegend aus Zinsen, Mieten und Pachten, aus der Waldnutzung (Holzverkauf, Jagdpachten), aber teils auch aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und aus laufenden Zahlungen, zu denen sich der Stifter verpflichtet hat.

Der unmittelbaren Verwendungspflicht für den Stiftungszweck (also z. B. Ausreichung von Stipendien) unterliegt der Reinertrag, also der Rohertrag abzüglich der notwendigen Kosten der Verwaltung, des Aufwands für die Instandhaltung des Stiftungsbesitzes und der rechtlichen Verpflichtungen sowie der öffentlichen Lasten.¹⁹

¹⁸ vgl. Pohley/Backert, a. a. O., Erl. 1.1 zu Art. 13 a. F.

¹⁹ vgl. Voll/Störle, Bayerisches Stiftungsgesetz, RdNr. 1 zu Art. 13 a. F.; Pohley/Backert, a. a. O., Erl. 1.1 zu Art. 13 a. F.

Von den erzielten Einnahmen sind also zunächst die (notwendigen) Ausgaben – oftmals Bankgebühren, Verwaltungskostenbeiträge an die verwaltende Kommune, Bewirtschaftungs-/Betriebskosten, Kosten für die Pflege des Stiftergrabes, laufender Gebäudeunterhalt – zu bestreiten.

Ertragsverwendung ist unseres Erachtens nicht gleichzusetzen mit einem Abfluss der Finanzmittel, sondern meint grundsätzlich jede (zulässige) Disposition. Eine zweckentsprechende Verwendung kann danach neben der unmittelbaren Erfüllung des Stiftungszwecks (z. B. Gewährung von Stipendien, Beihilfen) auch in der Dotierung von Rücklagen (nach § 58 Nrn. 6 und 7 AO) oder in der Beschaffung von Vermögensgegenständen, die satzungsgemäßen Zwecken dienen, gesehen werden. Art. 6 Abs. 3 Satz 2 BayStG führt aus, dass die Zuführung von Erträgen zum Grundstockvermögen, um dieses in seinem Wert zu erhalten, vom zweckentsprechenden Verwendungsgebot „unberührt bleibt“.

Ausschüttung und Admassierung von Erträgen sind (unter Beachtung der stiftungs- und satzungsrechtlichen Vorgaben sowie gegebenenfalls der steuerrechtlichen Regelungen) unseres Erachtens gleichermaßen als Verwendung zur Erfüllung des Stiftungszwecks anzusehen. Wir stellen in Folgendem die wesentlichen Verwendungen – differenziert nach dem Mittelabfluss – dar:

3.1.1 Verwendung mit Mittelabfluss

- Kosten der Verwaltung, laufende Ausgaben (teils auch als „mittelbare Verwendung“ bezeichnet)

Den Stiftungen entstehen regelmäßig Kosten für ihre laufende Verwaltung (z. B. Verwaltungskostenbeiträge an die verwaltende Kommune), die Verwaltung (z. B. Bankgebühren) und den Unterhalt ihres Vermögens. Diese Ausgaben sind unter anderem notwendig, um die satzungsgemäßen Zwecke überhaupt umsetzen zu können. In diesem Zusammenhang ist von den Stiftungsverwaltungen das Gebot der sparsamen Mittelverwendung zu beachten (z. B. auch hinsichtlich unangemessen hoher Verwaltungskostenbeiträge).

- Ausrichtung, Ausschüttung („unmittelbare Verwendung“)

In erster Linie haben Stiftungen ihre Mittel für die unmittelbare Verwirklichung des Stiftungszwecks auszugeben (meist als „Ausrichtung“ oder „Ausschüttung“ bezeichnet), also z. B. für die Gewährung von Stipendien, Zuschüssen oder einmaligen Beihilfen (vgl. Abschnitt 3.2).

Aufgrund der bisherigen Prüfungserfahrungen möchten wir in diesem Zusammenhang besonders darauf hinweisen, dass die Stiftungsverwaltungen darauf achten sollten, dass jede Auszahlung von Erträgen ausreichend belegt ist, insbesondere auch jede Auszahlung von Bargeld durch Quittungen bestätigt ist (vgl. dazu auch die haushaltsrechtlichen Vorgaben in § 55 Abs. 1 KommHV-Kameralistik). Sie sollten sich jeweils nachweisen lassen, dass die ausgeschütteten Erträge von den Empfängern auch tatsächlich zweckentsprechend verwendet wurden. Werden z. B. bedürftige Personen bei Anschaffungen finanziell unterstützt, sollte der Kauf durch Rechnungen und Zahlungsnachweise belegt werden. Auch bei der Förderung anderer (gemeinnütziger) Einrichtungen, z. B. durch Zuwendungen zu Baumaßnahmen (z. B. Anbau an eine Behindertenwerkstatt), sollten die Stiftungen die Empfänger insbesondere zur Vorlage von Verwendungsnachweisen verpflichten, sich Prüfungsrechte einräumen lassen und auch eine Rückzahlungsverpflichtung bei zweckwidriger Verwendung festlegen.

- Aufwendungen für den Stifter

Auch als Verwendung mit Mittelabfluss sind die Ausgaben der Stiftung für den angemessenen Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen, die (häufig in den Stiftungssatzungen festgelegte) Erhaltung und Pflege ihrer Gräber und die Ehrung ihres Andenkens anzusehen (vgl. dazu auch § 58 Nr. 5 AO).

3.1.2 Verwendung ohne Mittelabfluss

- Rücklagenbildung

Bei unseren Ausführungen zum Erhaltungsauftrag des Grundstockvermögens sind wir bereits auf die **Kapital- oder Werterhaltungsrücklage** und die gegebenenfalls zu beachtenden steuerrechtlichen Vorgaben zur Zulässigkeit dieser Rücklage eingegangen (vgl. Abschnitte 2.3.1.2 und 2.3.1.3). Die Einstellung von Erträgen in diese Rücklage ist letztlich eine Verwendung für den Stiftungszweck, da auch das Stiftungsvermögen ausschließlich dem Stiftungszweck dient.

Teils benötigen Stiftungen für finanziell besonders aufwendige Vorhaben der Zweckerfüllung Beträge, die über die jährlich zur Verfügung stehenden Mittel hinausgehen. Sammelt eine Stiftung dafür Mittel in einer sogenannten **Zweckrücklage** an, ist dies stiftungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden. Die dem Zweck entsprechende Verwendung der Erträge wird in diesen Fällen lediglich zeitlich hinausgeschoben („Zweckwidmung“). Stiftungsrechtlich wurden soweit ersichtlich keine eindeutigen Voraussetzungen definiert, die für die Bildung dieser Rücklage erfüllt sein müssen; es ist wohl jeweils eine auf den Einzelfall abgestellte Betrachtung erforderlich.

Für Stiftungen, die (zusätzlich) den steuerrechtlichen Vorgaben des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der AO unterliegen, sind bei der Bildung von Zweckrücklagen jedoch klare Vorgaben zu beachten:

Nach § 58 Nr. 6 AO wird eine Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Mittel in diesem Sinne sind nicht nur wie z. B. nach § 58 Nr. 7 AO die Einnahmen aus der Vermögensverwaltung, sondern alle Mittel, ohne Unterscheidung nach deren Herkunft (also z. B. auch Spenden; vgl. Nr. 9 AEAO zu § 58 AO). Nach Nr. 10 AEAO zu § 58 AO müssen die Mittel für bestimmte Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Stiftung zu erhalten, reicht für eine steuerunschädliche Rücklagenbildung nicht aus (dafür können nur freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO gebildet werden). § 58 Nr. 6 AO betrifft also lediglich den Ansammelungs- oder Ansparungsvorgang für eine spätere Mittelverwendung für den Stiftungszweck. Jeweils unter der Voraussetzung der „nachhaltigen Zweckerfüllung“ können hier folgende Rücklagen gebildet werden:

Projekt- oder Fördermittelrücklagen: Diese Rücklagen sollen die Realisierung finanziell aufwendiger Vorhaben der Zweckerfüllung ermöglichen, für die die erforderlichen Mittel „angesparrt“ werden müssen. Dies kann z. B. die Bezuschussung eines Investitionsvorhabens Dritter oder auch die Verwirklichung eines eigenen Projekts der Stiftung sein. Die Vorhaben müssen konkretisiert sein und in angemessenem Zeitrahmen verwirklicht werden.

Instandhaltungsrücklagen Zweckvermögen: Für die Instandhaltung des satzungsgemäß eingesetzten Vermögens (z. B. eines Altenheims) können angemessene Rücklagen gebildet werden. Hierzu ist ein Bauprogramm mit Angaben zur Notwendigkeit der Maßnahmen, den erwarteten Kosten und der zeitlichen Abwicklung erforderlich. Nach wohl h. M. ist für das zweckentsprechend eingesetzte Vermögen (nicht das „sonstige“ Stiftungsvermögen) hier auch eine Rücklagenbildung in Höhe der Regel-AfA-Beträge möglich.²⁰

Investitions- oder Wiederbeschaffungsrücklagen: Auch für die erstmalige Anschaffung oder Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die für den Stiftungszweck eingesetzt sind (z. B. die Großküche des von der Stiftung betriebenen Altenheims, ein Anbau an ein Kinderheim), ist eine Rücklagenbildung zulässig (gewisse „Überschneidungen“ mit den Projektrücklagen sind möglich).

Betriebsmittelrücklagen: Nach Nr. 10 AEAO zu § 58 Nr. 6 AO ist auch die Rücklagenbildung für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode möglich. Finanziert sich eine Stiftung z. B. neben „sicheren“ Einnahmen (wie z. B. Zinserträge, Mieten) zu einem nicht unerheblichen Teil auch aus „unsicheren“ Einnahmen (z. B. Spenden), können zur Deckung von „fixen Betriebskosten“ Mittel in einer Rücklage angesammelt werden.

Es empfiehlt sich grundsätzlich, die Bildung von Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO im Vorfeld mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen.

Bei Stiftungen, die diesen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben nicht unterliegen, halten wir es jedoch grundsätzlich für praktikabel und angezeigt (auch um eine einheitliche Prüfungspraxis zu gewährleisten), die Zulässigkeit der Bildung von Zweckerücklagen an den Maßstäben der steuerrechtlichen Regelungen zu messen. Wir empfehlen daher diesen Stiftungen, die Bildung von Zweckerücklagen an den steuerrechtlichen Vorgaben auszurichten, und bestätigen bei entsprechendem Vorgehen grundsätzlich die zweckentsprechende Verwendung der Erträge.

- Zuführung zum Zweckvermögen (nutzungsgebundenes Kapital)

Eine zweckentsprechende Verwendung der Erträge ist auch in der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, zu sehen (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). In Nr. 25 AEAO zu § 55 AO sind dazu als Beispiele u. a. der Bau eines Altenheims oder der Kauf von Sportgeräten genannt.

- Erwirtschaftung von Abschreibungen

Unseres Erachtens sind auch Abschreibungen zu erwirtschaften; sie müssen nicht für die unmittelbare Erfüllung des Stiftungszwecks verausgabt werden (vgl. unsere Ausführungen in Abschnitt 2.3.2.2).

²⁰ vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., Rz. 109 zu § 58 AO; a. A. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, § 58, Ziffer 2.8.6 Beispiel d, soweit „laufende Instandhaltungsmaßnahmen“ durchgeführt werden - vgl. zur „Abschreibungsproblematik“ die Ausführungen unter Abschnitt 2.3.2.2

3.1.3 Zeitliche Vorgaben zur Verwendung

Art. 6 Abs. 3 Satz 1 BayStG fordert nicht, dass die gesamten Erträge des Vermögens der Stiftung im Jahr des Anfalls zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden müssen.²¹ In einem gewissen Umfang ist ein zeitliches Hinausschieben der Verwendung stiftungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. z. B. die vorstehenden Ausführungen zu Zweckrücklagen unter Abschnitt 3.1.2). Auch hier ist jedoch bei den steuerbegünstigten Stiftungen auf die grundlegenden Vorgaben der AO hinzuweisen: Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO muss die steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (vgl. in diesem Zusammenhang auch § 63 Abs. 4 Satz 1 AO).

War es einer Stiftung – gleich aus welchen Gründen – nicht möglich, ihre gesamten Erträge des laufenden Jahres noch im selben Jahr für die Erfüllung des Stiftungszwecks einzusetzen, entsteht ein sogenannter Verwendungsrückstand. Die entsprechenden Mittel sollten grundsätzlich in einer Mittelverwendungsrücklage (teils auch als Verbrauchsrücklage bezeichnet) nachgewiesen werden. Die Stiftungsverwaltungen hätten dafür Sorge zu tragen, dass die angesammelten Erträge (zeitnah) für den Stiftungszweck eingesetzt werden. Sind sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen, können wir die zweckentsprechende Verwendung der Erträge nicht uneingeschränkt bestätigen.

3.1.4 Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung

Es ist Aufgabe der Stiftungsorgane bzw. der Stiftungsverwaltungen, einen lückenlosen Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung der Erträge des Vermögens zu erbringen. Die Verwendung lässt sich zwar meist aus den Jahresrechnungen/Jahresabschlüssen ablesen. Bei unübersichtlichen Vermögensverhältnissen (z. B. bei Erträgen aus vielen verschiedenen Vermögensanlagen, evtl. aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben; mehreren Rücklagen) oder auch Verwendungsrückständen, die über mehrere Jahre hinweg nachzuvollziehen sind, kann jedoch auf einen gesonderten rechnerischen Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung der Erträge (z. B. durch eine Nebenrechnung zur Jahresrechnung) im Regelfall nicht verzichtet werden.

Nach steuerrechtlichen Vorgaben sind die Stiftungen gehalten, im Rahmen der nach § 63 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu führen. Nr. 26 AEAO zu § 55 AO regelt, dass die zeitnahe Verwendung für Mittel, die nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, nachzuweisen ist, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung).

Vereinfacht dargestellt haben die Stiftungsverwaltungen jährlich darzulegen, welche Erträge aus dem Vermögen der Stiftung erwirtschaftet bzw. welche sonstigen Einnahmen (z. B. Spenden) erzielt wurden (Rohertrag), welcher Betrag davon nach Deckung der Ausgaben für die Verwaltung und den Unterhalt des Vermögens verblieben ist (Reinertrag), wie dieser Betrag verwendet wurde (unmittelbare Zweckerfüllung, Rücklagenbildung), welcher Betrag gegebenenfalls noch als Verwendungsrückstand verblieben ist und wie dieser im Folgejahr verwendet wurde.

²¹ vgl. Voll/Störle, a. a. O., RdNr. 5 zu Art. 13 a. F.

Auch wenn die Vorgabe des Art. 16 Abs. 1 Satz 4 BayStG (vgl. auch § 4 Abs. 2 Nr. 3 AVBayStG) für die in diesem Beitrag behandelten Stiftungen nicht greift (vgl. Art. 20 Abs. 3 Satz 1 BayStG), kann den Stiftungsverwaltungen zumindest empfohlen werden, jährlich einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks mit einem Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung der Erträge (gegebenenfalls auch im Rahmen des Rechenschaftsberichts zur/zum Jahresrechnung/Jahresabschluss) zu erstellen.

3.2 Erfüllung des Stiftungszwecks

Art. 2 Abs. 1 BayStG gibt als „oberste Richtschnur“ die Achtung des Stifterwillens vor. Ein wesentliches Element dieses Grundsatzes ist die strikte Beachtung des im Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung verankerten Stiftungszwecks. Art. 6 Abs. 3 Satz 1 BayStG normiert, dass keine zweckfremden Ausgaben geleistet werden dürfen (vgl. zu den steuerrechtlichen Vorgaben insbesondere § 55 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 AO). Die Stiftungsverwaltungen müssen im Zweifelsfall darlegen können, dass die Erträge nicht für Zwecke verwendet wurden, die dem Stifterwillen widersprechen.

Teilweise wird in den Stiftungssatzungen klar und eindeutig bestimmt, wer Begünstigter der Stiftung ist (oft als Destinatäre bezeichnet). Meist sind die Vorgaben jedoch allgemeiner gehalten (z. B. „bedürftige ältere Bürger“). Der begünstigte Personenkreis kann damit sehr groß sein und es ist Aufgabe der Stiftungsverwaltungen, eine „Auswahl“ zu treffen. Es empfiehlt sich in diesen Fällen (auch aus Gründen der „Transparenz“), die allgemeinen Voraussetzungen z. B. durch (Förder-/Vergabe-)Richtlinien zu konkretisieren und auch das Verfahren (z. B. Antragstellung, vorzulegende Unterlagen, gegebenenfalls Rangfolge nach Punktesystem) festzulegen. Dies erleichtert erfahrungsgemäß nicht nur die Vergabeentscheidungen, sondern auch die Prüfung der zweckentsprechenden Verwendung.

Bei unseren Prüfungen ist immer wieder festzustellen, dass nur mehr ein Teil der Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden kann und sich dadurch oftmals erhebliche Verwendungsrückstände ergeben. Ist Ursache dafür, dass der oft vor Jahrzehnten definierte Stiftungszweck in der vorgesehenen Art und Weise nicht mehr erfüllt werden kann bzw. nicht mehr „zeitgemäß“ ist, z. B. bei den heutigen sozialen Systemen nicht mehr greift oder auf eine Berufs- oder Personengruppe gerichtet ist, die in der zum Zeitpunkt der Stiftungsgründung bestehenden Form heute nicht mehr existiert (z. B. Diensthelfer), sollte die Stiftungsverwaltung in Abstimmung mit den Aufsichtsbehörden prüfen, inwieweit eine Erweiterung des Stiftungszwecks durch eine Satzungsänderung angezeigt ist.²²

²² vgl. Voll/Störle, a. a. O., RdNr. 4 zu Art. 13 a. F.