

## Stiftungen und Stiftungsmanagement - Veränderte Rahmenbedingungen erfordern neue Strategien

*Der Autor, bis 2004 Vorsitzender des Vorstandes der Sparkasse Vest Recklinghausen, hat in der Zeitschrift „Sparkasse“ im Jahre 2004 (Ausgaben 3 und 4/2004) und in den Betriebswirtschaftlichen Blättern des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes im Jahre 2009 (Ausgaben 7 und 8/ 2009) die Möglichkeiten und Chancen für das Stiftungsmanagement und die Testamentsvollstreckung durch Sparkassen beschrieben. Inzwischen sind einige Jahre vergangen und die seit 2008 anhaltende Finanzkrise sowie aktuelle Gesetzesregelungen erfordern ein Umdenken und Neubestimmungen für die Gründung und das Management, vor allem aber den dauerhaften Erhalt von Stiftungen.*

### Ungebrochener Stiftungsboom

Der Boom der Stiftungsgründungen in Deutschland ist ungebrochen. Selbst die gegenwärtige und voraussichtlich noch anhaltende Niedrigzinsphase, die teils stark schwankenden Aktienkurse sowie die Krise um den Euro haben dem wenig anhaben können. Die Motive der Stifter sind gleich geblieben und auch fehlende Ausschüttungen werden in Kauf genommen oder sogar durch Ausgleichsmaßnahmen kompensiert.

Lässt man die Boomjahre 2007 bis 2009 unberücksichtigt, blieb die Zahl der rechtlich selbstständigen Stiftungen in den letzten Jahren mit 817 in 2011, 645 in 2012, 638 in 2013 und 691 in 2014 weiter auf hohem Niveau. Es bestanden nach dem Bericht 2014/2015 des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen ([www.stiftungen.org](http://www.stiftungen.org)) Ende 2014 bundesweit über 20.784 rechtlich selbstständige Stiftungen. Hinzu kommen die steuerlich gleich behandelten nicht rechtsfähigen Stiftungen und Stiftungsfonds, deren Zahl die der rechtlich selbstständigen vermutlich deutlich übersteigt. Das Vermögen allein dieser Stiftungen machte bereits Ende 2010 über 100 Mrd. € aus. Heute verfügen die 7 größten deutschen Stiftungen über ein Stiftungskapital von 26 Mrd. €. Die größten Stiftungen sind die Else Kröner-Fresenius Stiftung und die Robert Bosch-Stiftung.

### Die größten gemeinnützigen Stiftungen privaten Rechts nach Kapital\* Stand: 15. Juli 2015



Else Kröner-Fresenius-Stiftung	6.200.000.000	V*
Robert Bosch Stiftung GmbH	5.166.609.000	B
Dietmar Hopp Stiftung gGmbH	4.300.000.000	V*
Klaus Tschira Stiftung gGmbH	3.907.978.000	B*
VolkswagenStiftung	2.873.332.000	V
Deutsche Bundesstiftung Umwelt	2.113.100.000	B*
Baden-Württemberg Stiftung gGmbH	2.063.242.000	B
Joachim Herz Stiftung	1.363.000.000	B*
Alfried Krupp von Bohlen und Halbach-Stiftung	1.101.877.000	B*
Berteismann Stiftung	936.998.000	B*
ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius	875.273.000	V
Software AG-Stiftung	847.380.000	V*
Gemeinnützige Hertie-Stiftung	718.978.000	B
Gerda Henkel Stiftung	710.000.000	V
Fritz Thyssen Stiftung	536.405.000	B*
Körber-Stiftung	513.305.000	B*

Finanzdaten aus 2014  
 B=Buchwert  
 V=Vorkaufswert

\* Kapital: In die Tabellen wurden nur die Stiftungen aufgenommen, die bereit waren, ihre Daten zu veröffentlichen. Die Kapitalangaben beziehen sich, wenn bekannt, auf den Verkehrswert des Eigenkapitals. Wenn kein Eigenkapital angegeben wurde (dies ist mit einem x gekennzeichnet), sind das Errichtungskapital und ggf. Zustiftungen und die freie Rücklage in den Vergleich einbezogen worden. Wenn keine Verkehrswerte vorliegen, sind Buchwerte aufgeführt.

## Die Niedrigzinsphase

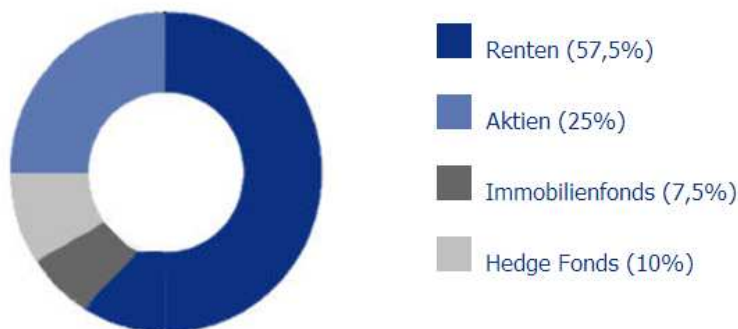
Gemeinnützige Stiftungen erfüllen ihren satzungsmäßigen Stiftungsauftrag. Sie fördern mit ihren verfügbaren Spendenmitteln, welche sich aus den Erträgen rekrutieren. Das Stiftungsvermögen darf nicht angetastet, ja darf sogar durch Rücklagen auch real erhalten werden. Ausnahmen bilden die - neuerlich zivil- und steuerrechtlich gefestigten - Verbrauchsstiftungen.

Hier liegt die Krux: Wenn die Erträge, wie vor allem in der seit 2008 anhaltenden und voraussichtlich noch fortbestehenden Niedrigzinsphase weitgehend ausbleiben, wird es schwer bis unmöglich, Ausschüttungen vorzunehmen und damit dem Stiftungsauftrag der jeweiligen Satzung nachzukommen. Das ist besonders bei vorgesehenen regelmäßigen Unterstützungen problematisch. In den letzten Jahren behelfen sich Stiftungen mit Einsparungen, Zuspenden oder riskanteren Geldanlagen. Oft fällt es in jüngster Zeit schwer, allein die den Realwert erhaltende Freie Rücklage ausreichend zu dotieren.

Obwohl es im BGB und in den ergänzenden Stiftungsgesetzen der Länder nur allgemeine Anlagevorschriften hinsichtlich einer langfristigen Kapitalerhaltung gibt, war es früheren Jahren nicht üblich, mehr als 10 % des Stiftungsvermögens in Aktien und Aktienfonds anzulegen. Das hat sich geändert. Stifterverbände und größere Stiftungen konnten auch in den letzten Jahren durch stärkere Umschichtung in Fondsanlagen höhere Erträge als die üblichen Kapitalmarktzinsen erwirtschaften. Nur wenige Stiftungen sind so erfolgreich mit der Geldanlage wie z.B. die Hertie-Stiftung in Frankfurt, die den Wert ihres Vermögens 2012 um gut 12 % erhöht hat.

Immer mehr Stifter und Stiftungsmanager helfen ihrer Stiftung mit Zuspenden oder versuchen es mit der Eingehung eines etwas höheren Risikos durch anteilige Anlagen in Spezialfonds, wie Aktienfonds, Mischfonds, Hedge-Fonds oder Private-Equity-Fonds. Teils sind hierfür wertsichernde Massnahmen in die Anlagekonzepte eingebaut. Dass dieser Weg nicht unüblich ist, beweist auch die Praxis der Stifterverbände und großer Stiftungen.

Beispiel für die Schichtung der Vermögensanlagen  
in einer Stiftung



Quelle: Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft/  
Deutsches Stiftungszentrum, Essen, 2013

Anzumerken ist, dass ein risikogewichteter Aktienanteil von 25 % bereits eine gewisse Höchstgrenze bedeutet und bei den Immobilienfonds ausschließlich offene Fonds in Betracht kommen sollten.

Damit ist ein Thema angesprochen, das bestimmend geworden ist: die Größenordnung, also die Kapitalausstattung einer Stiftung. Wurde in früheren Jahren noch von praktischen Untergrenzen einer Kapitalausstattung von 50.000 oder 100.000 € gesprochen, so sind solche Kleinstiftungen heute kaum noch sinnvoll. Allein für den realen Erhalt des Geldwertes durch Rückstellungsdotierung sowie zur Bestreitung der Verwaltungs- und Steuerberatungskosten reichen die derzeitigen Niedrigzinsen kaum aus. Damit bleibt der beabsichtigte gute Zweck auf der Strecke. Bei „kleineren“ Stiftungen von unter 1 Mio. € empfiehlt sich die Beteiligung an einem Stifterfonds, der ebenfalls den Namen des Stifters tragen kann und in der steuerlichen und wirtschaftlichen Praxis nicht schlechter behandelt wird, als rechtlich selbstständige Stiftungen oder selbstständig operierende nicht

rechtsfähige Stiftungen unter dem Verwaltungs-Dach eines Stifterverbandes. Auch die Dotierung bestehender Stiftungen mit gleichem Stiftungsziel kommt in Betracht. Vielfach wird die Absicht eines Stifters sogar durch einfache Spenden an gemeinnützige Einrichtungen sinnvoll erreicht. Auch Verbrauchsstiftungen sind eine Alternative.

### Das personelle Problem

Viele Stiftungen sind nach ein oder zwei Generationen allein deshalb nicht mehr handlungsfähig, weil das Interesse an der ehrenamtlichen Mitarbeit in ihren Organen nachlässt. Wer interessiert sich schon über mehrere Generationen für die Weiterführung der Idee eines lange verstorbenen Stifters, für die nur wenig Geld zur Verfügung steht und das auch noch ehrenamtlich? Berit Sandberg von der Hochschule für Technik und Wirtschaft in Berlin kommt in einer Untersuchung von 2011/12 zu dem Ergebnis, dass bereits heute acht Prozent aller Stiftungen verwaist sind und nicht einmal einen normalen Vorstand haben.

Die Zahl solcher verwaister Stiftungen dürfte bei der Vielzahl der Kleinstiftungen sprunghaft zunehmen. Dies ist ein zentrales Problem, dem man durch Eingehung von Partnerschaften mit Stifterverbänden, Stiftungsfonds und Stiftergemeinschaften sowie Geldinstituten begegnen kann. Zahlreiche Sparkassen sind bereits solchen Organisationen verbunden und bieten die Kooperationsmöglichkeiten bei der Beratung sinnvollerweise an. Nicht nur der personelle Fortbestand der Stiftung wird auf diese Weise gesichert, auch die gesamte laufende Verwaltung und Einhaltung der Vorschriften wird übernommen und überwacht. Stiftungsziele können zudem in Stiftergemeinschaften gebündelt und damit wirkungsvoller umgesetzt werden. Dabei bleiben der individuelle Name der Stiftung und die Zweckbindung der Satzung auf Dauer erhalten.

### Gewichtete Verteilung der Stiftungszweckhauptgruppen\*

Soziale Zwecke	4.429,1	28,8%
Wissenschaft und Forschung	1.912,6	12,4%
Bildung und Erziehung	2.362,9	15,3%
Kunst und Kultur	2.342,0	15,2%
Umweltschutz	648,9	4,2%
Andere gemeinnützige Zwecke	2.880,3	18,7%
Privatnützige Zwecke	827,2	5,4%



\* Einzelzwecke sind zu Hauptgruppen zusammengefasst, diese wurden gewichtet. [n=15.403]  
Quelle: Datenbank Deutscher Stiftungen, Stand: Juli 2014

### Das neue Verfahren zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Da nur der in der Satzung festgelegte Stiftungszweck verfolgt werden darf und auch steuerlich begünstigt wird, empfiehlt es sich, die Satzung diesbezüglich nicht zu eng zu fassen. Mustersatzungen, sind bei den Stifterverbänden oder in der einschlägigen Fachliteratur verfügbar. Die Mindestnormen des BGB und der jeweiligen Landesstiftungsgesetze müssen beachtet werden.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 wurde § 60 Abs.1 der Abgabenordnung (AO), in dem steuerliche Anforderungen an die Satzungen für gemeinnützige Stiftungen, Vereine oder GmbHs für die Erlangung von Steuervergünstigungen geregelt sind, um einen Satz 2 mit folgendem Wortlaut ergänzt: Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten. Die genannte Anlage 1 zu § 60 AO ist eine Mustersatzung, mit der die aus steuerrechtlichen Gründen notwendigen Satzungsbestimmungen verbindlich vorgegeben werden (siehe: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/anlage\\_1.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/anlage_1.html) ).

Die Formulierungsvorschriften gelten allerdings nicht für die Ausgestaltung der Stiftung und die Stiftungsorganisation.

Durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21. 3. 2013 (Ehrenamtsstärkungsgesetz), rückwirkend zum 1. 1. 2013, teils zum 1.1.2014 anwendbar, wurde die Abgabenordnung in verschiedenen Bestimmungen geändert. Das Verfahren zur steuerlichen Anerkennung einer neugegründeten Stiftung war bisher formlos durch Ausstellung einer sogenannten Vorläufigen Bescheinigung. Die neugefasste Abgabenordnung von Juli 2013 sieht in ihrem § 60a nunmehr ein gesondertes Feststellungs- und damit Anerkennungsverfahren vor. Gegenüber dem bisher geltenden Anwendungserlass ist damit an Stelle der bisher erteilten vorläufigen Bescheinigung ein rechtsmittelfähiger Bescheid getreten. In der praktischen Anwendung hat sich nicht viel geändert, allerdings dürften sich durch die neue Verfahrensvorschrift künftig ärgerliche nachträgliche Korrekturen an Satzungsbestimmungen erübrigen.

#### Verdoppelung der Gründungsdotierung

Der Aufsatz von Juli 2009, veröffentlicht in den Betriebswirtschaftlichen Blättern des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes, beschreibt ausführlich die steuerlichen Möglichkeiten und Grenzen für Stifter und Stiftungen. Für Ehegatten gilt seit 2013 ein deutlich verbesserter Spendenabzug für Zuwendungen in das Vermögen von Stiftungen. Der sogenannte Vermögenshöchstbetrag (§ 10b Abs.1a EStG) wurde für zusammenveranlagte Ehegatten auf 2 Mio. € verdoppelt. Damit können Stifter und Zustiferehepaare für die Vermögensausstattung ihrer oder anderer Stiftungen nunmehr insgesamt 2 Mio. € innerhalb von 10 Jahren steuerlich geltend machen.

Der allgemeine Spendenabzug nach § 10b Abs.1 EStG für Spenden an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Stiftungen, demnach auch an gemeinnützige Stiftungen, in Höhe von bis zu 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte des Spenders bleibt daneben bestehen. Alternativ können Unternehmen 4 %o der Summe aus Löhnen/ Gehältern und Umsatzspenden. Liegen Spenden über dem Höchstbetrag eines Jahres, können sie zeitlich unbeschränkt in die Folgejahre vorgetragen werden. Auch das bleibt unverändert.

#### Entwarnung bei der Haftung

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat auch einen in der Praxis weitgehend gültigen Haftungsausschluss von handelnden Personen klargestellt. Die Vorstandsmitglieder und Mitglieder in Stiftungsgremien haften durch Einfügung des § 31b in das BGB nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit, nicht bei leichter Fahrlässigkeit. Diese beiden Haftungstatbestände dürften faktisch auszuschließen sein.

#### Die Verbrauchsstiftung

Die anhaltenden Niedrigzinsphase hat die Anwendung einer Stiftungsform begünstigt, die bisher die Ausnahme war. Stiftungen sind grundsätzlich auf unbefristete Zeit angelegt. Es gibt Ausnahmen, wenn der Stiftungszweck nach einem befristeten Zeitraum erreicht werden kann. Hier können nicht nur die Erträge sondern ausnahmsweise auch das Stiftungskapital aufgezehrt werden. Die Möglichkeiten waren lange umstritten. Das Ehrenamtsstärkungsgesetz und die die damit geänderte BGB-Vorschrift haben bezüglich der Verbrauchsstiftungen Klarheit geschaffen.

Verbrauchsstiftungen werden dann anerkannt, wenn ihre Existenz und damit Förderdauer auf mindestens zehn Jahre ausgerichtet ist (§ 80 Abs.2, S.2 BGB)



Einige Fragen sind noch unklar und sollten deshalb vorher mit dem zuständigen Finanzamt und der Stiftungsaufsicht abgestimmt werden. Dazu gehören die Fragen, ob der Zeitraum zahlenmäßig in der Satzung zu benennen ist, ob das Vermögen gleichmäßig verzehrt werden muss, ob es wieder aufgefüllt werden kann und ob bereits das Gründungsjahr bei der Dauer mitzählt.

Endgültig klargestellt dagegen ist durch § 10b Abs.1a S.2 EstG, dass Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung im Rahmen des Vermögenshöchstbetrages (1 bzw. bzw. 2 Mio. €) nicht abzugsfähig sind.

### Top-50 – Stiftungsdichte in Großstädten \*

Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts  
Stiftungen je 100.000 Einwohner

PLATZ	DICHTE	PLATZ	DICHTE
1	Würzburg ..... 91	26	Bielefeld ..... 41
2	Frankfurt am Main ..... 77	27	Wiesbaden ..... 39
3	Hamburg ..... 77	28	Essen ..... 38
4	Düsseldorf ..... 76	29	Saarbrücken ..... 37
5	München ..... 67	30	Karlsruhe ..... 37
6	Bonn ..... 65	31	Köln ..... 37
7	Mainz ..... 65	32	Reutlingen ..... 34
8	Stuttgart ..... 63	33	Kiel ..... 34
9	Darmstadt ..... 63	34	Koblenz ..... 33
10	Hannover ..... 60	35	Potsdam ..... 33
11	Münster ..... 59	36	Fürth ..... 33
12	Ulm ..... 56	37	Erlangen ..... 30
13	Regensburg ..... 56	38	Aachen ..... 30
14	Bremen ..... 55	39	Pforzheim ..... 29
15	Augsburg ..... 54	40	Krefeld ..... 29
16	Lübeck ..... 52	41	Mannheim ..... 28
17	Kassel ..... 50	42	Solingen ..... 28
18	Freiburg im Breisgau ..... 49	43	Offenbach am Main ..... 28
19	Heidelberg ..... 49	44	Wuppertal ..... 26
20	Göttingen ..... 47	45	Padernborn ..... 26
21	Osnabrück ..... 47	46	Jena ..... 25
22	Braunschweig ..... 46	47	Berlin ..... 25
23	Nürnberg ..... 45	48	Heilbronn ..... 25
24	Trier ..... 44	49	Dresden ..... 24
25	Düsseldorf ..... 43	50	Brno ..... 22



\* Quelle: Datenbank Deutscher Stiftungen, Stichtag: 31. Dezember 2014, Einwohnerzahlen: DESWIS, Fortschreibung nach der Zensusauswertung zum 31. Dezember 2013, Stand: Januar 2015

### Die Neuregelung der Rücklagenmöglichkeiten

Stiftungen dürfen, wie auch andere gemeinnützige Einrichtungen, Rücklagen bilden. Diese dienen der Ansammlung von Stiftungsmitteln für einen bestimmten Zweck, dem Erhalt des realen Stiftungskapitals, der Wiederbeschaffung von notwendigen Wirtschaftsgütern, der Vermögensausstattung anderer steuerbegünstigter oder öffentlich-rechtlicher Körperschaften (Endowment – neu seit 2013) und – was selten vorkommt - zum Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gesellschaftsbeteiligung zum Stiftungsvermögen gehört.

Unverändert bleibt ab 2014 die Möglichkeit der Bildung einer projektbezogenen Rücklage nach § 62 Abs.1, Ziff.1 AO, die vormals inhaltsgleich im § 58 Nr.6 AO enthalten war. Unschädlich sind jedenfalls Rücklagen für ein konkretes zukünftiges Vorhaben, das in absehbarer Zeit verwirklicht wird. Zeiträume von bis zu 10 Jahren sind grundsätzlich möglich, sollten aber sicherheitshalber mit der Finanzbehörde abgestimmt werden. Im Rahmen dieser Vorschrift ist auch die Bildung einer Betriebsmittelrücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben und für eine bestimmte Zeitperiode möglich (Löhne, Gehälter, Mieten). Der Zeitraum ist nicht bestimmt, sondern hängt individuell auch von der Nachhaltigkeit der Einnahmen ab.

Eine ebenso wichtige Rücklage ist die auch oft als Leistungserhaltungsrücklage bezeichnete und unverändert erhalten gebliebene Freie Rücklage (§ 62 Abs.1 Ziff.1, Nr.3 AO, vormals § 58 Ziff.7 AO). Die Bildung solcher freier Rücklagen ist zu empfehlen, um inflations- und kapitalmarktbedingte Substanzverluste auszugleichen. Die maximale Dotationshöhe beträgt

unverändert pro Jahr bis zu einem Drittel der Überschüsse der Vermögensverwaltung zuzüglich 10 % der sonstigen Mittel (Spenden, Gewinne aus wirtschaftlicher Betätigung). Die neue Vorschrift sieht auch vor, dass diese Rücklage zusätzlich zu den (zweck)gebundenen Rücklagen nach § 62 Abs.1 Nr.1 AO gebildet werden darf, wobei die Gesamthöhe sowie die zeitliche Dauer ihrer Bildung grundsätzlich nicht begrenzt sind. Es steht der Stiftung, wie auch anderen gemeinnützigen Körperschaften, frei, die Mittel erst zu einem späteren Zeitpunkt für eigene satzungsmäßige Zwecke einzusetzen oder sie an eine andere Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke weiterzuleiten. Die Mittel dürfen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch zur Errichtung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder zum Anteilswerb an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft verwendet werden, sofern diese nicht dauerdefizitär sind. Die Auflösung der Rücklage zum Ausgleich von Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist dagegen unzulässig.

Bei der Ermittlung des Ergebnisses in der Vermögensverwaltung sind in Anlehnung an einkommensteuerliche Grundsätze insbesondere die Einnahmen aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Als Ausgaben sind solche Aufwendungen anzusetzen, die dem Grunde nach steuerliche Werbungskosten darstellen. Die Überschüsse oder Defizite aus verschiedenen Bereichen der Vermögensverwaltung sind dabei zusammenzurechnen.

Nicht einzubeziehen sind Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des zulässigen (nicht zeitnah zu verwendenden) Vermögens, da diese Umschichtungsgewinne von vornherein nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen. Es bietet sich daher an, die Gewinne aus Vermögensumschichtungen in einer Nebenrechnung zu erfassen und fortzuschreiben, um diese im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung gesondert als nicht zeitnah zu verwendende Mittel ausweisen zu können. Eine Vorschrift für eine zeitnahe Verwendung einer Umschichtungsrücklage besteht nicht.

Sofern die Vermögensverwaltung eines Jahres mit einem Verlust abschließt, darf keine Zuführung zur Freien Rücklage erfolgen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung müssen diese Verluste allerdings vorgetragen und mit den Überschüssen der Folgejahre verrechnet werden, so dass die Zuführung in den Folgejahren bis zur vollständigen Verrechnung der Verluste entsprechend geschmälert wird. Das trägt dem Grundsatz der Kapitalerhaltung Rechnung.

Bemessungsgrundlage für die 10-Prozent-Zuführung sind die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und den Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich (Spenden, Bußgelder). Gewinne und Verluste innerhalb der Sphären sind untereinander zu verrechnen, darüber hinausgehende Verluste mindern die Bemessungsgrundlage aber nicht, d.h. Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden nicht mit Verlusten aus dem Zweckbetrieb verrechnet und umgekehrt.

Eine Verwendung ist zeitnah, wenn die im Kalenderjahr zugeflossenen Mittel spätestens bis zum Ende des zweiten auf die Vereinnahmung folgenden Kalenderjahres für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Grundsätzlich gilt das Zu- und Abflussprinzip, wobei bei den steuerbegünstigten Körperschaften, die freiwillig oder kraft Gesetzes Bücher führen, Mittelzu- und -abgänge auch nach bilanziellen Grundsätzen behandelt werden können.

Neu ist seit 2014, dass die nicht ausgeschöpften Beträge für die Freie Rücklage ab 2014 in den zwei Folgejahren nachgeholt werden können (§ 62 Abs.1 Ziff.3 AO).

Ohne die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung können auch Rücklagen aus Zuwendungen Dritter gebildet werden (§ 62 Abs.3 Nr. 1 bis 4 AO). Dazu gehören Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Auflage für den laufenden Aufwand gemacht hat, Zuwendungen zur Vermögensausstattung, Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufes zur Vermögensaufstockung und Sachzuwendungen zum Vermögen. Sofern im Veranlagungszeitraum Mittel i.S. dieser Vorschrift zum Vermögen zugeführt werden, mindern

diese die Bemessungsgrundlage für die Zuführungen gemäß § 62 Abs. 1 Nr.3 AO. Entsprechend den Rücklagen aus Vermögensumschichtungen einschließlich der aus ihnen entstandenen Gewinne, ist es empfehlenswert, auch für diesen Bereich eine gesonderte Nebenrechnung zu führen, um die Entwicklung dieser Rücklagen nachvollziehen zu können.

Die Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs.1 Nr. 2 AO, schon seit 2012 durch einen Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur AO erlaubt und seit 2014 in die AO aufgenommen wurde, dient der tatsächlich beabsichtigten Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung des steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Stiftungszwecks erforderlich sind. Die Höhe bestimmt sich nach der regulären Absetzung für Abnutzung für das betreffende Wirtschaftsgut.

Die Vermögensausstattungsrücklage für andere steuerbegünstigte und öffentlich-rechtliche Körperschaften wurde eingeführt, um gemeinnützige verbundene Gesellschaften zu gründen oder die Anteile daran zu halten. Die Höhe dieser Rücklage mindert die Höhe der Freien Rücklage (§ 62 Abs.1 Ziff.4 AO). Bereits nach der alten Bestimmung des § 58 Ziff. 2 der bis Ende 2013 gültigen Bestimmung war eine solche Zuwendung möglich.

### Lockerungen beim Endowmentverbot

Bislang war es Stiftungen nicht erlaubt, sich mit ihren Ausschüttungen an der Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Einrichtungen oder Einrichtungen der öffentlichen Hand zu beteiligen (sogen. Endowmentverbot). Grundgedanke dieser Vorschrift war es, der Vermeidung der zeitlichen Mittelverwendung entgegenzuwirken.

Ab dem 1.1.2014 dürfen die Mittelverwendungen einer Stiftung ganz oder teilweise mit zusätzlich bis zu 15 % der sonstigen Mittel nicht nur, wie beschrieben, als solche in eine dafür bestimmte Rücklage eingestellt, sondern auch direkt an die genannten Empfänger geleitet werden, wobei die Empfänger ihrerseits die eigentliche steuerbegünstigten Zwecke verfolgen müssen (§ 58 Ziff.3 AO).

	Rechtsfähige Stiftung	Nichtrechtsfähige Stiftung
Rechtsnatur	Juristische Person (§§ 80 ff. BGB)	vertragliche Vereinbarung zwischen Treuhänder und Stifter
Entstehung	durch staatliche Anerkennung	durch Vertrag und Vollziehung
Mindestkapital	bei enger Zwecksetzung 50.000 Euro	Vertragliche Vereinbarung
Eigentum am Stiftungsvermögen	Stiftung	Treuhänder (vertraglich gebunden)
Vertretung	Vorstand = Organ	eigenes Gremium; Treuhänder handelt für die Stiftung
Vermögenserhalt	Grds. Bestandserhaltung	schwankendes und verzehrendes Vermögen möglich
Flexibilität	kaum flexibel	voll flexibel
Staatliche Aufsicht	ja	nein
Steuerliche Behandlung	eigenständiges Steuersubjekt	eigenständiges, vollwertiges Steuersubjekt

Quelle: Deutsches Stiftungszentrum, Stiften – Ein Leitfadens, Essen 2012

### Mögliche Erleichterungen bei den Verwendungsvorschriften

Die Abgabenordnung schreibt in § 62 Abs.2 eine unverzügliche Verwendung unerlaubt angesammelter Mittel vor, da die Aberkennung der Gemeinnützigkeit droht. Das Finanzamt kann jedoch nach § 63 Abs. 4 AO eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Bisher waren die Finanzämter diesbezüglich großzügig und haben auch drei- bis vierjährige Verwendungsfristen gewährt, wenn dies sachlich begründet wurde. Die Verlängerung der Verwendungsfrist kommt in der Niedrigzinsphase der Realität entgegen. Zumindest können über zwei Jahre Mittel angesammelt werden.

Im Jahr der Errichtung und in den folgenden zwei Kalenderjahren muss eine Stiftung ihre Mittel nicht zwingend für die Zweckverwirklichung ausgeben, sondern sie kann sie ganz oder teilweise dem Vermögen zuführen. Diese Ausnahme sieht § 58 Ziff.12 AO seit 2013 vor.

#### Neuregelungen bei Zuwendungsbestätigungen und der Ehrenamtszuschale

Bis 2013 liefen die Haftungsmaßstäbe für unrichtig ausgestellte Zuwendungsbestätigungen und zweckwidrig verwendeter Spendenmittel auseinander. Die Haftung für die Veranlasser- und für die Ausstellerhaftung wird nunmehr einheitlich auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Bei der Ausstellung der Bescheinigungen sind die vorgeschriebenen Vordrucke zu verwenden.

Zuwendungen an Organmitglieder gemeinnütziger Einrichtungen sind grundsätzlich nicht erlaubt. Die Satzungen können einen Aufwendersatz erlauben, der sich steuerlich an den neuen Jahreshöchstbetrag von 720 € halten muss. Diese sogenannte Ehrenamtszuschale muss, soweit sie gezahlt wird oder gezahlt werden soll, in der Stiftungssatzung vorgesehen sein. Satzungsbestimmungen sind ggfls. kurzfristig anzupassen.

#### Rechnungslegung

Alle Landesstiftungsgesetze bestimmen, dass Stiftungen nach Ablauf eines Geschäftsjahres einen Rechenschaftsbericht, bestehend aus einer Jahresrechnung und einer Vermögensübersicht sowie einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes aufzustellen haben. Wichtig ist dabei die Darstellung über die Kapitalerhaltung. In der Regel kommen Stiftungen der Rechnungslegungspflicht durch Erstellung eines nach kaufmännischen Gesichtspunkten aufgestellten Jahresabschlusses nach. Für kleinere Stiftungen kommt eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung nach § 63 Abs.3 AO in Betracht, die sich in der Praxis an die Einnahmenüberschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG anlehnt. Einzelheiten können einer Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer entnommen werden (siehe: IDW ERS HFA 5 – <http://www.idw.de/idw/portal/d636274> ).

#### Die Rechtsformwahl

Nicht immer ist die gemeinnützige Stiftung die richtige Rechtsform. Das Stiftungsrecht ist ein enges Korsett mit förmlichen Bestimmungen, die es stets zu beachten gilt. Auf die Beteiligung an Stiftungsfonds oder Stiftergemeinschaften wurde bereits eingegangen. Für viele Überlegungen von Stiftern kommt auch die Rechtsform eines eingetragenen gemeinnützigen Vereins in Betracht, der entweder bereits besteht oder mit Gleichgesinnten gegründet werden kann. Spenden an gemeinnützige Vereine mit Nachhaltigkeitsregelungen können den Willen eines Stifters in manchen Fällen ebenso gut erfüllen, wie das verfahrensmässig aufwendige Stiftungskonzept.

Bei allen Stifterüberlegungen bedarf es jedenfalls schon im frühen Stadium des Konzeptentwurfs einer sorgfältigen Beratung. Dabei helfen versierte Anwälte, Steuerberater, Stifterverbände und Geldinstitute wie die Sparkassen.

Letztere helfen auch bei der Sicherung des dauerhaften Fortbestandes der Stiftung und dem Erhalt des Stiftungsvermögens, den nach wie vor wichtigsten Zielen.





Stiftungen sind auf unbegrenzte Zeit angelegt. Mit einem guten Stiftungskonzept und –management gelingt der langfristige Erhalt.