

03.25

& Stiftung Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-
Management und -Marketing



**Zukunft gestalten: Stiftungs-
personal zwischen Innovation und Tradition**

Rote Seiten: Leadership gestalten:
Werteorientierte und inklusive Führung in der Zivilgesellschaft

Herausgeber: Deutsches Stiftungszentrum GmbH (DSZ), Dr. Markus Heuel
Institut für Stiftungsberatung Dr. Mecking & Weger GmbH, Dr. Christoph Mecking
www.susdigital.de

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Zeitnahe Mittelverwendung

Ein weiteres Loch im Schweizer Käse?

von Erich Theodor Barzen (München) und Hauke Hübert (Münster)

Im Grundsatz müssen gemeinnützige Stiftungen und andere steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel zeitnah verwenden (§ 55 I Nr. 5 AO). Zwar nahm die Bundesregierung im letzten Jahr Abstand von dem Plan, die Vorschrift gänzlich zu streichen. Dennoch schränkt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung den Handlungsspielraum eines Stiftungsvorstands, abgesehen von Dokumentationspflichten, kaum noch ein. Ratsam ist allerdings Sorgfalt bei der rechtssicheren Gestaltung. Dieser Beitrag stellt die Begrenzung und Ausnahmen von dem gesetzlichen Leitbild dar und geht dabei auch auf die jüngste Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024 ein.

Durch zeitnahen Mitteleinsatz sollen gemeinnützige Körperschaften das Gemeinwohl fördern. Gerade darin liegt die Rechtfertigung ihrer steuerlichen Begünstigung. Grundloses Anhäufen von Vermögen erreicht dieses Ziel nicht. In einem Spannungsverhältnis dazu steht das Bestreben nach Gestaltungsfreiraum und Abbau von Bürokratie.

Erfasste Mittel

Die Verwendungspflicht erfasst Spenden, Vermögenserträge, Einnahmen aus Zweckbetrieben und Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (nachfolgend: WGBs), mithin Einnahmen aller Kategorien, sofern sie nicht von vornherein oder aufgrund nachträglicher Ereignisse von der Regel ausgenommen sind. Zeitnah bedeutet bis zum Silvestertag des übernächsten Jahres, mithin 2–3 Jahre nach dem Zufluss (§ 55 I Nr. 5 S. 3 AO).

Geringfügigkeitsgrenze

Betragen die Einnahmen einer Körperschaft nicht mehr als 45.000 € p.a., so ist sie in der Mittelverwendung zeitlich frei (§ 55 I Nr. 5 S. 4 AO).

A-priori-Ausschlussgründe

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung lässt drei Arten von Mitteln von vornherein außen vor:

1. Der Spender bestimmt, dass seine Zuwendung nicht von § 55 I Nr. 5 AO erfasst wird. Eine solche Maßgabe bezeichnet das Gesetz als „Zuwendung in das Vermögen“ (§ 62 III Nr. 2 AO). Die Bestimmung hat nach dem Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich zu erfolgen. In der Literatur wird vielfach auch eine Auflage, die sich aus den Umständen ergibt, für ausreichend erachtet. Bilanziert werden kann eine solche Zuwendung in der Kapitalrücklage, sofern nicht eine Zustiftung gewollt ist.

Das freie Bestimmungsrecht der Zuwendenden ist nicht allen Akteuren des dritten Sektors bewusst, auch nicht allen Beratern. Bei Spendenaufufen (§ 62 III Nr. 3 AO) kann die Stiftung bspw. in einer „Kreuzchenvariante“ sowohl die „normale Spende“ als auch die „Kapi-

talrücklage“ und die „Zustiftung“ anbieten. Möglich ist die Zuführung zum Vermögen unabhängig vom Betrag.

Erbschaften und Gegenstände, die ihrer Art nach zum Vermögen gehören (z.B. Immobilien) werden dem Vermögen zugeführt, sofern der Erblasser/Spenderr nichts anderes bestimmt (§ 62 III Nr. 1 und 4 AO).

2. Stiftungen können – anders als andere steuerbegünstigte Körperschaften – im Jahr ihrer Errichtung und den folgenden drei Kalenderjahren ihre Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und aus WGBs dem Vermögen zuführen („Stiftungsprivileg“, § 62 IV AO).
3. Auch Rücklagen, die aus eigenen Gewinnen auf Ebene von Zweckbetrieben oder WGBs gebildet werden, werden nicht erfasst. Die Mittel gelten einstweilen nicht als der Stiftung zugeflossen. Voraussetzung ist, dass die Rücklage nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich ist.

Rücklagen auf Ebene der Stiftung

Unterfällt eine Zuwendung zunächst einmal der Pflicht zur zeitnahen Verwendung, so kann sie nachträglich davon ausgenommen werden. Dies geschieht durch Bildung einer Rücklage innerhalb der genannten Frist (2–3 Jahre).

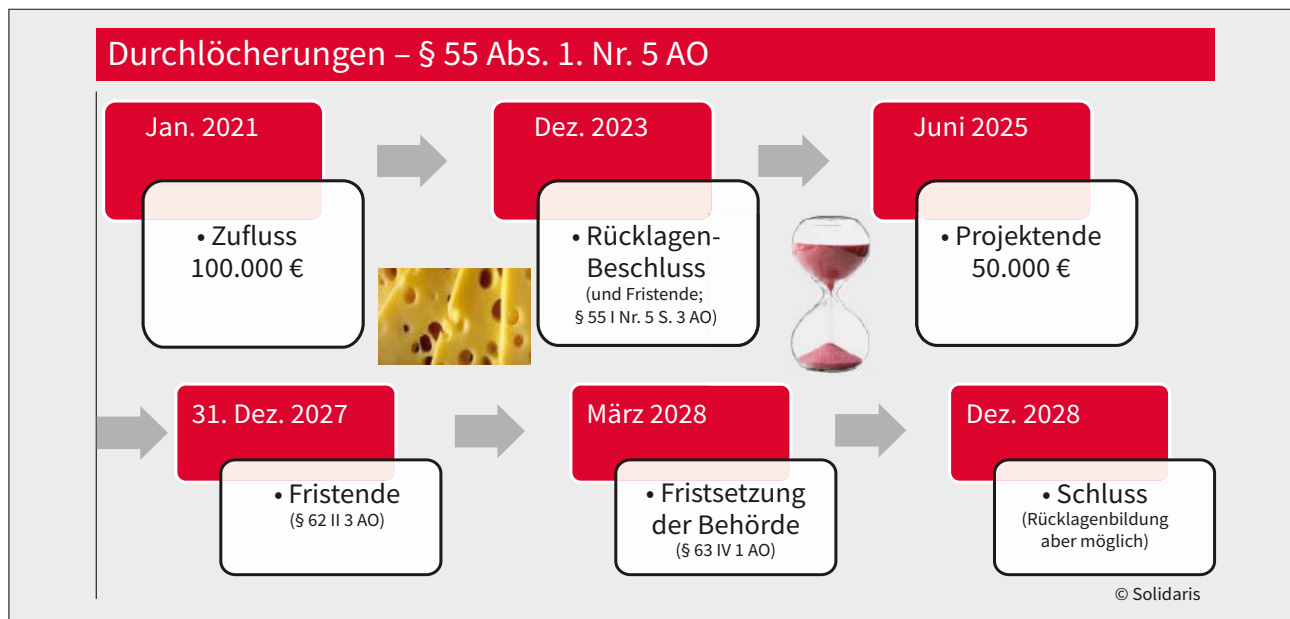
Das Gesetz benennt die möglichen Rücklagen in § 62 I 1 AO: Rücklagen mit Zweckbindung, bei denen die Höhe der möglichen Zuführung unabhängig von ihren Gesamteinnahmen ist. Bei ihnen begrenzt – lediglich aber immerhin – der Zweck die Höhe der Zuführung. Genau andersherum verhält es sich bei der „freien Rücklage“. Bei ihr ist die jährlich zulässige Zuführung im Verhältnis zu ihren Einnahmen limitiert. In der Verwendung ist der Stiftungsvorstand allerdings – wie der Name andeutet – frei.

Zu den zweckgebundenen Rücklagen gehören diejenige zur nachhaltigen Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks (Projektrücklage, Betriebsmittelrücklage), die Wiederbeschaffungsrücklage und die Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 62 I Nr. 1 bzw. 2 und 4 AO).

Der freien Rücklage (§ 62 I 3 AO) dürfen bis zu einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung zuzüglich bis zu 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zugeführt werden. Unterbliebene Zuführungen können nachgeholt werden.

Pflicht zur Auflösung

Die zweckgebundenen Rücklagen sind aufzulösen, „sobald der Grund für ihre Rücklagenbildung“ entfallen ist (§ 62 II 2 AO), zum Beispiel weil die Stiftung von einem Projekt Abstand nimmt oder bei der Durchführung spart. Für die freigewordenen Mittel „beginnt das Spiel von vorn“. Sie sind spätestens am Silvestertag des übernächsten Jahres zu verwenden (§ 62 II 3 AO), was auch durch eine erneute Rücklagenbildung geschehen kann. Sinnvoll



Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist Schritt für Schritt aufgeweicht worden

ist, der freien Rücklage von vorherein den Maximalbetrag zuzuführen, um eine Auflösung und die Dokumentation des fortbestehenden Zwecks entbehrlich zu machen.

Verhältnismäßige Sanktion

Verwendet eine gemeinnützige Stiftung einschlägige Mittel nicht fristgerecht, so kann die Finanzverwaltung als ultima ratio die Gemeinnützigkeit entziehen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zwingt die Verwaltung allerdings, die mildeste geeignete Maßnahme zu ergreifen. Dies ist in aller Regel die Setzung einer Verwendungsfrist (§ 63 IV 1 AO). Die Frist ist abhängig von den konkreten Umständen und kann auch 2–3 Jahre erreichen. Hält die Stiftung die Frist ein, so gilt ihre Geschäftsführung als ordnungsgemäß (§ 63 IV 2 AO). Der Entzug der Gemeinnützigkeit kommt nur in Betracht, wenn die Stiftung wiederholt oder gezielt gegen die Regel verstößt, z. B. in Täuschungsabsicht eine fiktive Rücklage bildet.

Jüngste Gesetzesänderung

Durch das Jahressteuergesetz 2024 wurden der Regelung des § 62 I Nr. 1 AO (über die Rücklage zur nachhaltigen Zweckerfüllung) neun Wörter hinzugefügt: „Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise (1.) einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nach dem Stand der Planung zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung nachhaltig zu erfüllen; [...]“

Die Ergänzung bringt zum Ausdruck, dass es dem Vorstand nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, wenn sich im Nachhinein die Planung als zu hoch erweist. Unseres Erachtens ist z. B. eine erste Einschätzung des Architekten oder eine selbst erstellte Planungsrechnung ausreichend; verbindliche Angebote müssen nicht vorliegen. Nachträgliche Anhebungen sind möglich. Noch ungeklärt ist das Verhältnis zur Auflösungspflicht nach § 62 II AO. Seinem Wortlaut nach gilt dieser nur bei gänzlichem Entfallen des Grundes, nicht aber bei einer abgesenkten

Kostenprognose (s. o.: „sobald“ nicht: „soweit“). Nach der Gesetzesbegründung sollen durch die Ergänzung „erforderliche nachträgliche Anpassungen (...) erlaubt“ werden. Von einer Anpassungspflicht ist keine Rede; ebenso fehlt ein Verweis auf Abs. 2 (Auflösungspflicht). Man darf mit Spannung die ersten Gerichtsurteile erwarten.

Kurz & Knapp

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist Schritt für Schritt aufgeweicht worden. Körperschaften mit Einnahmen unter 45.000 € p.a. sind gänzlich ausgenommen. Größere Stiftungen sollten Zuwendungen möglichst in das Vermögen lenken. So geraten die Mittel nicht in den Anwendungsbereich der Norm. Die Rücklagenbildung sollte, soweit möglich, in die freie Rücklage erfolgen. Im Ergebnis schränkt somit die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung Stiftungen kaum noch ein.

Zum Thema

In Stiftung&Sponsoring

Barzen, Erich Theodor: Haftung und Entlastung von Stiftungsorganen. Rechtliche Aspekte und Chancen, S&S 1/25, S. 34–35, doi.org/10.37307/j.2366-2913.2025.01.17

Berndt, Reinhard / Gharsi-Krag, Jasmin / Heuel, Markus: Das Stiftungsvermögen nach der Stiftungsrechtsreform. Rechtlicher Rahmen und Auswirkungen auf die Rechnungslegung, S&S 2/2023, Rote Seiten (Beilage), doi.org/10.37307/j.2366-2913.2023.02.23



Dr. Erich Theodor Barzen, LL.M. (Bristol), MBA, München, ist Rechtsanwalt der Solidaris Rechtsanwalts-gesellschaft in München.
E.Barzen@solidaris.de
www.solidaris.de



Hauke Hübert ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater der Solidaris Revisions-GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Münster.
h.huebert@solidaris.de
www.solidaris.de