

## Gemeinnützigkeitsrecht, Rechnungslegung

4

Von Christian Staiber  
Rechtsanwalt bei der BPG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster

### 4.1 Steuerliche Grundlagen

Wie im Falle gemeinnütziger Vereine, GmbHs und Aktiengesellschaften kann gerade auch die kirchliche Stiftung von weitgehenden Steuerbefreiungen zugunsten der Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke profitieren. Die wichtigsten direkten Steuervergünstigungen sind dabei die Befreiung von der Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie teilweise der Grundsteuer. Hinsichtlich der Umsatzsteuer besteht auch für kirchliche Stiftungen keine pauschale Steuerbefreiung, allerdings sind z.B. der Betrieb von Krankenhäusern und anderen Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit. Darüber hinaus kann für eine Reihe von Leistungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewendet werden.

Die Steuerbegünstigung wird gewährt, sofern die Stiftung selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 Abgabenordnung (AO) fördert und die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung vorliegen. Obwohl der Begriff der Gemeinnützigkeit lediglich für die in § 52 AO genannten Zwecke geregelt ist, hat sich allgemein der Sprachgebrauch der Gemeinnützigkeit und der gemeinnützigen Zweckverwirklichung für alle steuerbegünstigten Zwecke durchgesetzt.

Gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne sind:

1. Wissenschaft und Forschung
2. Religion
3. Öffentliches Gesundheitswesen und öffentliche Gesundheitspflege
4. Jugend- und Altenhilfe
5. Kunst und Kultur
6. Denkmalschutz und Denkmalpflege
7. Erziehung, Volks- und Berufsbildung
8. Naturschutz
9. Wohlfahrtswesen
10. Unterstützung von Verfolgten, Flüchtlingen, Vertriebenen, Aussiedlern (u.a.)
11. Rettung aus Lebensgefahr
12. Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutz
13. Internationale Gesinnung, Toleranz und Völkerverständigung
14. Tierschutz
15. Entwicklungszusammenarbeit
16. Verbraucherberatung
17. Fürsorge für Strafgefangene
18. Gleichberechtigung von Frauen und Männern
19. Schutz von Ehe und Familie
20. Kriminalprävention
21. Sport
22. Heimatpflege und Heimatkunde
23. Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei (u.a.)
24. Förderung des demokratischen Staatswesens
25. bürgerschaftliches Engagement zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke

Daneben können ausnahmsweise weitere besondere Zwecke als gemeinnützig eingestuft werden. Im Regelfall verbleibt es allerdings bei der abgeschlossenen Aufzählung aus § 52 Abs. 2 AO. Die Förderung der gemeinnützigen Zwecke in § 52 AO muss der Allgemeinheit zugute kommen, also nicht einem kleinen, abgeschlossenen Kreis besonders Begünstigter wie einer Familie oder einem Verein.

Ferner steuerbegünstigt ist die Erfüllung mildtätiger Zwecke, worunter die Unterstützung gesundheitlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftiger Menschen zu fassen ist.

Ebenso steuerbegünstigt ist die Verwirklichung kirchlicher Zwecke. Dazu gehören insbesondere die Errichtung und Ausschmückung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht sowie die Beerdigung und Pflege des Andenkens der Toten.

Daneben muss die Förderung der Ziele selbstlos, ausschließlich und unmittelbar erfolgen, wobei ausreichend ist, dass die zur Verfügung stehenden Mittel selbst oder durch Hilfspersonen ausschließlich zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt werden.

#### 4.1.1 Erlangung und Erhaltung der Steuerbegünstigung

Nach allgemeinem Sprachgebrauch wird eine steuerbegünstigte Körperschaft als gemeinnützig „anerkannt“. Allerdings besteht für steuerbegünstigte Körperschaften wie kirchliche Stiftungen kein besonderes Anerkennungsverfahren, vielmehr wird die Gemeinnützigkeit im Veranlagungs- und Festsetzungsverfahren für die jeweilige Einzelsteuer und den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert verbindlich festgestellt.

Um bereits nach Gründung Spenden oder Zustiftungen einwerben und Zuwendungsbestätigungen (so genannte Spendenbescheinigungen) ausstellen zu dürfen, erteilt die Finanzverwaltung der steuerbegünstigten Körperschaft so genannte vorläufige Bescheinigungen. Dabei handelt es sich um Auskünfte über das Vorliegen der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung. Ob die tatsächliche Geschäftsführung den für die Steuerbegünstigung relevanten Bestimmungen der Abgabenordnung entspricht, kann die Finanzverwaltung erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums entscheiden. Nach Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der gemeinnützigen Stiftung wird die vorläufige Bescheinigung durch den Freistellungsbescheid bzw. eine Mitteilung in der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid ersetzt. Erst dann liegt eine verbindliche Feststellung der Steuerbegünstigung der Stiftung vor.

Für den Antrag auf vorläufige Bescheinigung ist das amtliche Muster zu verwenden, welches die Finanzverwaltung zur Verfügung stellt. Es empfiehlt sich, vor Durchführung des Verfahrens eine Abstimmung mit dem Finanzamt vorzunehmen, ob Bedenken gegen die satzungsgemäßen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung der Stiftung vorliegen, um bereits im Gründungsstadium Sicherheit über die Ausstellung der vorläufigen Bescheinigung zu erhalten. Die notwendigen Bestimmungen, die eine Stiftungssatzung zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit enthalten muss, sind in der Anlage 1 zu § 60 AO als „Mustersatzung“ aufgeführt.

Wesentlich für die Erhaltung der Steuerbegünstigung ist, dass die satzungsgemäßen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung dauerhaft vorliegen. Daher empfiehlt es sich, vor Änderung der bestehenden Stiftungssatzung die Unbedenklichkeit der geplanten Änderung bei der Finanzverwaltung anzufragen. Hintergrund ist, sicherzustellen, dass auch die geänderte Satzung die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts der §§ 51- 68 AO erfüllt.

Darüber hinaus hat die gemeinnützige Stiftung darauf zu achten, dass sie im Rahmen der Verwirklichung ihrer satzungsgemäßen Zwecke die Voraussetzungen der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit der Zweckverwirklichung erfüllt, insbesondere für den Fall, dass die Stiftung neben ihrer eigentlichen Zweckverwirklichung wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet. Im Zweifel sollte vor Entfaltung wirtschaftlicher Tätigkeiten und immer dann, wenn sich wirtschaftliche Schieflagen abzeichnen, insbesondere steuerlicher Rat eingeholt werden, um nicht die Gemeinnützigkeit der Stiftung insgesamt zu gefährden. Für den Fall, dass die Stiftung über die in der Satzung geregelten Zwecke hinaus in weiteren Bereichen aktiv werden möchte, ist eine Ergänzung der Satzung vor Durchführung der Fördermaßnahmen notwendig. Auch dann, wenn die geförderten Zwecke an sich gemeinnützig sind, muss aufgrund der Voraussetzung satzungsgemäßen Handelns zunächst die Satzung ergänzt werden, bevor entsprechende Maßnahmen durchgeführt werden. Andernfalls kann die Durchführung an sich gemeinnütziger Fördermaßnahmen die Gemeinnützigkeit der Stiftung gefährden.

#### 4.1.2 Erstaussstattung der Stiftung

Hinsichtlich der Ausstattung der Stiftung mit ihrem Anfangsvermögen ist sowohl zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen als auch Stiftungen unter Lebenden oder von Todes wegen zu unterscheiden.

Rechtsfähige Stiftungen, die noch zu Lebzeiten des oder der Stifter gegründet werden, erhalten ab Anerkennung gemäß dem Stiftungsgeschäft einen Anspruch gegen den oder die Stifter auf Übertragung des gewidmeten Vermögens. Im Falle der Stiftung von Todes wegen geht, sofern die Stiftung als Alleinerbin eingesetzt ist, das Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne gesonderten Übertragungsakt auf die Stiftung über. In diesem Fall bietet sich die testamentarische Bestimmung eines Testamentsvollstreckers für die Zeit bis zur Anerkennung der Stiftung an.

Sofern der Stiftung einzelne Vermögensgegenstände, beispielsweise ein bestimmter Geldbetrag oder Grundstücke bzw. Immobilien, gewidmet sind, besteht ein Anspruch der Stiftung ab Anerkennung gegenüber den Erben auf Übertragung des gewidmeten Vermögens.

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 wurde die Berücksichtigung der Vermögensausstattung von Stiftungen erheblich verbessert. Nunmehr können Zuwendungen an eine steuerbegünstigte Stiftung bis zu 1 Million Euro im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung steuermindernd berücksichtigt werden. Voraussetzung ist, dass die Zuwendung für den Vermögensstock (regelmäßig auch Grundstockvermögen genannt) der Stiftung bestimmt ist. Dabei kann die Zuwendung auf einen Zeitraum von 10 Jahren verteilt steuermindernd berücksichtigt werden.

#### 4.1.3 Spenden und Zustiftungen an steuerbegünstigte Stiftungen

Durch die vorläufige Bescheinigung, eine Mitteilung in der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder durch den Freistellungsbescheid wird der Stiftung mitgeteilt, ob sie berechtigt ist, steuerwirksame Zuwendungsbestätigungen zu erstellen. Dabei ist der Begriff der Zuwendung ein Oberbegriff, der sowohl Spenden als auch Zustiftungen umfasst. Im Falle der Bestätigung über Geldzuwendungen sind sowohl für Spenden als auch für Zustiftungen die amtlichen Vordrucke der Finanzverwaltung heranzuziehen. Der Unterschied zwischen Spende und Zustiftung ist, dass die Spende zeitnah, das heißt bis zum Ende des auf die Zuwendung folgenden Jahres für die satzungsgemäßen Zwecke der Stiftung zu verwenden ist. Demgegenüber sind Zustiftungen dem Grundstockvermögen der Stiftung zuzuordnen und erhöhen dadurch

Spenden müssen zeitnah verwendet werden, Zustiftungen erhöhen das Grundstockvermögen

den Grundstock der Stiftung. Im Falle einer Zustiftung ist dies auf dem Formular kenntlich zu machen. Förderlich für alle steuerbegünstigten Stiftungen ist, dass die für die Gründung einer steuerbegünstigten Stiftung gewährten Vergünstigungen auch im Fall der Zustiftung geltend gemacht werden können.

## 4.2 Rechnungslegung kirchlicher Stiftungen

Die Regelungen zur Rechnungslegung ergeben sich als für die Stiftung zwingendes Recht aus dem allgemeinen Zivilrecht, dem Stiftungsgesetz des jeweiligen Bundeslandes und der kirchlichen Stiftungsordnung des jeweiligen Bistums sowie aus der Satzung selbst. In speziellen Fällen bestehen ferner aufgrund der Art der durch die Stiftung betriebenen Einrichtung Sonderregelungen. Daneben dienen die Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) als Leitlinien für die Rechnungslegung von kirchlichen Stiftungen.

### 4.2.1 Grundlagen der Rechnungslegung

Verpflichtung zur eigenen Buchführung über die Vermögensverhältnisse

Schon aus der regelmäßig bestehenden Eigenschaft als eigene Steuersubjekte sind kirchliche Stiftungen gehalten, eine eigene Buchführung ihrer Vermögensverhältnisse zu erstellen. Diese Verpflichtung enthält auch die kirchliche Stiftungsordnung. Hinsichtlich der Art der Buchführung kann sich die kirchliche Stiftung, sofern nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften (bsp. der Krankenhaus-Buchführungsverordnung, der Pflege-Buchführungsverordnung oder der Werkstättenverordnung) eine Verpflichtung zu besonderer Buchführung besteht, zwischen einer einfachen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit einer Vermögensübersicht und der kaufmännischen Buchführung mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) entscheiden. Dabei bietet sich die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung insbesondere für leicht überschaubare Verhältnisse, gemessen an der Anzahl der Geschäftsvorfälle, dem Umfang und der Art des Stiftungsvermögens sowie dem Umfang der gebildeten Rücklagen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten, an.

Da die kaufmännische Buchführung die periodengerechte Rechnungsabgrenzung sowie eine genaue Erfassung abschreibungsbedingter Minderungen der Vermögenswerte ermöglicht, empfiehlt sich die kaufmännische Buchführung insbesondere für kapitalstarke Stiftungen oder solche, die eine aufwändige eigene Vermögensverwaltung durchführen. Eine Verpflichtung zur kaufmännischen Buchführung inklusive der Erstellung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung ist zudem dann gegeben, wenn die Geschäfte der Stiftung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern. Häufig beinhaltet bereits die Stiftungssatzung selbst die Verpflichtung zur kaufmännischen Buchführung.

### 4.2.2 Rechnungslegung bei Spenden sammelnden Stiftungen

In einigen Fällen finanzieren sich Stiftungen nicht lediglich aus den Erträgen ihres Stiftungsvermögens, sondern überwiegend aus Spenden. In diesen Fällen findet der Rechnungslegungsstandard über die Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21) Anwendung. Bei Spenden sammelnden Organisationen empfiehlt das IDW für diejenigen Organisationen und damit auch für Stiftungen, die die kaufmännische Buchführung anwenden, eine abweichende Gliederung der Bilanz sowie der GuV. Spenden sind unter Anwendung dieser Stellungnahme des IDW zunächst ohne Berührung der GuV zu erfassen und in der Bilanz in einem gesonderten Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Die ertragswirksame Auflösung dieses Postens erfolgt mit der satzungsmäßigen Verwendung der Spenden und wird als „Ertrag aus

Spendenverbrauch“ ausgewiesen (vgl. IDW RS HFA 21, Tz. 17). Sofern Spenden mit einer konkreten Verwendungsaufgabe verbunden sind, sind diese Spenden zunächst als Verbindlichkeiten zu bilanzieren, solange die Verwendungsverpflichtung noch nicht erfüllt ist und bei zweckentsprechender Mittelverwendung sodann ertragswirksam aufzulösen.

#### 4.2.3 Rechnungslegung von unselbstständigen Stiftungen

Auch eine rechtlich unselbstständige Stiftung, gleichbedeutend als fiduziarische Stiftung oder Treuhandstiftung bezeichnet, erfüllt den materiellen Stiftungsbegriff. Dementsprechend ist auch das Vermögen einer rechtlich unselbstständigen Stiftung getrennt vom übrigen Vermögen des Treuhänders zu verwalten. Für unselbstständige Stiftungen des bürgerlichen Rechts gelten die gleichen steuerlichen Begünstigungen und Anforderungen wie auch für rechtlich selbstständige Stiftungen. Da das Stiftungsgesetz in Nordrhein-Westfalen lediglich für rechtlich selbstständige Stiftungen gilt, sind diese Regelungen nicht auf unselbstständige Stiftungen anzuwenden. Besondere Regelungen zur Rechnungslegung der unselbstständigen Stiftung können im Stiftungsgeschäft, das bei unselbstständigen Stiftungen regelmäßig als Treuhandvertrag ausgestaltet ist, vereinbart werden. Sofern eine Kirchengemeinde Trägerin einer unselbstständigen Stiftung ist und keine besonderen Regelungen getroffen worden sind, werden die Vorschriften über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens auch für die Verwaltung des Vermögens der unselbstständigen Stiftung angewendet.

#### 4.2.4 Prüfung kirchlicher Stiftungen

Im Gegensatz zu weltlichen Stiftungen sind kirchliche Stiftungen gem. § 5 Absatz 2 der kirchlichen Stiftungsordnung des Bistums Münster generell verpflichtet, die Jahresrechnung unter Einbeziehung der Buchführung durch einen Abschlussprüfer (Vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) prüfen zu lassen. Dabei hat sich die Prüfung auch auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsmäßige Verwendung der Stiftungsmittel zu erstrecken. Allerdings können Stiftungen mit geringem Umfang des Stiftungsvermögens oder der Stiftungserträge bzw. Stiftungsaufwendungen mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der kirchlichen Stiftungsbehörde von der Prüfung absehen, sofern nicht sonstige gesetzliche Prüfungspflichten bestehen.

Prüfung der Erhaltung des Stiftungsvermögens und der satzungsmäßigen Verwendung der Stiftungsmittel

Die Prüfung der Erhaltung des Stiftungsvermögens umfasst dabei zum einen den nominalen Erhalt des Stiftungsvermögens als auch die Umstände, die ggf. zu einer Änderung des Stiftungsvermögens geführt haben, beispielsweise einem Werteverzehr durch Abschreibungen bei Immobilien. Der reale Erhalt des Stiftungsvermögens kann über die Bildung der freien Rücklagen und deren Zuführung zum Vermögensstock der Stiftung sichergestellt werden. Der Abschlussprüfer überzeugt sich, ob der Stiftungsvorstand einen plausiblen Plan zur dauerhaften Erhaltung des Stiftungsvermögens verfolgt. In diesem Zusammenhang kommt unter anderem eine Prüfung der Art der Vermögensanlagen unter Rendite- und Risikogesichtspunkten in Betracht (vgl. Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen, IDW PS 740, Tz. 18).

#### 4.2.5 Publikationspflichten

Grundsätzlich besteht keine allgemeine Publizitätspflicht kirchlicher Stiftungen der Öffentlichkeit gegenüber. Allerdings können sich kirchliche Stiftungen in das öffentliche Stiftungsverzeichnis gem. § 12 StiftG NRW eintragen lassen. Daneben legen die Grundsätze guter kirchlicher Stiftungspraxis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, die von der Deutschen Bischofskonferenz empfohlen werden, kirchlichen Stiftungen nahe, dass sie der Öffentlichkeit die wesentlichen inhaltlichen und wirtschaftlichen Informationen über die Stiftung zur Verfügung stellen. Insbesondere bezieht sich dies auf den Stiftungszweck, die Zweckerreichung im jeweils abgelaufenen Jahr, die Förderkriterien sowie vorhandene Bewilligungsbedingungen und die Benennung der Organmitglieder. Praktikabel könnten diese Informationen im Rahmen eines jährlichen Tätigkeitsberichtes, der auch der kirchlichen Stiftungsaufsicht zur Verfügung gestellt wird, zusammengefasst werden.

Um ihre Steuerbegünstigung zu erhalten, sind kirchliche Stiftungen des bürgerlichen Rechts gehalten, mit der Beantragung der entsprechenden Steuerfreistellungen die notwendigen Informationen dem Finanzamt mitzuteilen. Dies sind zum einen der Antrag selbst als auch eine Mittelverwendungsrechnung und ggf. eine Nebenrechnung bezüglich der Bildung steuerlicher Rücklagen gem. § 58 AO. Daneben hat die kirchliche Stiftung die Jahresrechnung (entweder die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung oder den kaufmännischen Jahresabschluss), den Bericht des Abschlussprüfers und einen Tätigkeitsbericht innerhalb eines Jahres nach dem Abschlussstichtag der Jahresrechnung der kirchlichen Aufsichtsbehörde vorzulegen.