

Hl. Geistspital (Altstadt 97) und Magdalenenheim (Christoph-Dorner-Straße 8), einem Wohn- und Geschäftshaus (Länd 109) sowie den sog. Altstadthäusern. Dem Substanzerhalt der Gebäude wurde nach den Darlegungen der Stiftungsverwaltung, den angefallenen Instandhaltungsaufwendungen und den laufenden Sanierungsmaßnahmen in den Pflegeheimen grundsätzlich Sorge getragen, so dass diesbezüglich von einem Erhalt der Ertragskraft ausgegangen werden kann.

Als zentraler stiftungsrechtlicher Grundsatz ist in Art. 6 Abs. 2 BayStG geregelt, dass das Grundstockvermögen - als materielle Grundlage für die Erfüllung des Stiftungszwecks - ungeschmälert zu erhalten ist. Bestandserhaltung wird in der Literatur als Erhalt des wirtschaftlichen Wertes (Ertragskraft bzw. Kaufkraft) definiert (vgl. Pohley/Backert, Kommentar zum Bayerischen Stiftungsgesetz, Erl. 3.1 zu Art. 11 a.F.). Die rein nominelle Erhaltung des Grundstockvermögens ist nicht ausreichend; somit sind bei den bebauten Grundstücken grundsätzlich die Aufwendungen für Abschreibungen zu erwirtschaften. Der Wert des Gebäudebestandes nahm in den Jahren 2011 bis 2018 infolge von hohen Investitionen (insb. Altstadthäuser, jedoch ohne Anlagen im Bau bei den Pflegeheimen) unter Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen von 8,35 Mio € auf 13,98 Mio € (siehe Anlage 3) erheblich zu. Die eigenfinanzierten, ergebniswirksamen Abschreibungen der Pflegeheime konnten dabei im Hinblick auf die erzielten Jahresergebnisse grundsätzlich erwirtschaftet werden.

Unter Berücksichtigung der steuerrechtlich zulässigen Bildung einer freien Rücklage von inzwischen 887 T€ zum 31.12.2018 (428 T€ zum 01.01.2012), der derzeit möglichen Refinanzierung der Abschreibungen in den Pflegeeinrichtungen, der laufenden Instandhaltung des Gebäudebestandes sowie unter Beachtung der nachfolgend gegebenen Hinweise, ist der Werterhalt des Grundstockvermögens im Prüfungszeitraum unabhängig von der in Anlage 3 dargestellten Berechnung der Stiftungsverwaltung mit hinreichender Sicherheit zu bestätigen (Art. 6 Abs. 2 BayStG).

#### **1 Zum Grundstockvermögen sind folgende Anmerkungen veranlasst:**

- a) Die jährlichen Aufstellungen zur Entwicklung des Grundstockvermögens sollten zusammen mit dem Rechenschaftsbericht im Stadtrat zur Beschlussfassung im Rahmen der Feststellung der Jahresrechnung vorgelegt werden. Ebenso sollte dabei jährlich ein (steuerrechtlicher) Rücklagenspiegel vom Stadtrat beschlossen werden, da Rücklagen ohne Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans regelmäßig nicht durch die Finanzbehörden anerkannt werden.
- b) Bei der Neufestlegung des Grundstockvermögens wurde bei den Heimgebäuden jeweils der gesamte Restbuchwert zum 31.12.2016 ausgewiesen. Hierin sind jedoch auch darlehensfinanzierte und geförderte Anteile enthalten, welche somit der grundsätzlichen Bedingung, dass Grundstockvermögen eigenfinanziert sein muss, nicht genügen. Gleiches gilt inzwischen für die sog. Altstadthäuser, die zu einem

erheblichen Anteil darlehensfinanziert sind, jedoch jeweils mit dem vollen Wert der Anlagenbuchhaltung als Grundstockvermögen ausgewiesen werden.

Inwiefern künftig eine weitere Aufteilung einzelner Gebäude in anteiliges Grundstockvermögen und sonstiges Stiftungsvermögen zu treffen wäre, sollte örtlich im Rahmen der Darstellung der Entwicklung des Grundstockvermögens ermittelt werden. Prinzipiell führen lediglich Umschichtungen innerhalb des Grundstockvermögens unter Aufdeckung stiller Reserven ggf. zu einer Erhöhung der Buchwerte. Ansonsten fände im Rahmen der investiven Tätigkeit eine laufende Umwidmung sonstigen Stiftungsvermögens (z.B. der Rücklagen) in Grundstockvermögen ohne Sachgrund (z.B. Zustiftung, Umwidmung freier Rücklagen durch Beschluss) statt. Exemplarisch sei die bisher grundsätzliche Zuordnung der infolge von Baumaßnahmen steigenden Buchwerte bei den derzeit in Sanierung befindlichen Heimgebäuden und den zwischenzeitlich sanierten Altstadthäusern zu nennen. Eine entsprechende Kennzeichnung der Zugehörigkeit zum Grundstockvermögen in der Anlagenbuchhaltung, ggf. durch entsprechende Finanzierungsschlüssel, ist zu empfehlen.

- c) Soweit eigenfinanzierte Teile der Heimgebäude als Grundstockvermögen geführt werden, wäre zur Sicherung des dauerhaft realen Werterhaltes auch für deren Abschreibungen eine explizite Rücklagenbildung analog zur stiftungsrechtlich relevanten Berücksichtigung der Abschreibungen der (Grundstockvermögens-)Gebäude im Bereich der Vermögensverwaltung erforderlich. Hierbei handelt es sich um eine steuerrechtlich zulässige Rücklagenbildung für Wiederbeschaffung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Prinzipiell gestaltet sich der dauerhafte Werterhalt aufgrund der möglicherweise künftig ungünstigeren Ertragslage der Pflegeheime - eine vollständige Refinanzierung der geplanten Investitionskosten aus den Generalsanierungen ist nicht garantiert - unsicher. Mittelfristig wäre eine Ausweitung des Grundstockvermögens im Bereich der Heimgebäude unseres Erachtens daher zu vermeiden, zumal die Zweckbetriebe grundsätzlich aus stiftungstheoretischer Sicht der Sphäre der Mittelverwendung und nicht der Mittelgenerierung zuzurechnen sind. Denkbar sind hier auch betriebswirtschaftliche Nachteile im Hinblick auf andere (private) Marktteilnehmer durch die zu erwartende Liquiditätsbindung.
- d) Im Rahmen der Neudefinition des Grundstockvermögens zum 01.01.2017 wurden dem Grundstockvermögen anteilige allgemeine Rücklagen von 3.395.910,09 € zugerechnet. Hierin ist auch die steuerrechtlich zulässige freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) in voller Höhe zum Zwecke des Werterhaltes einbezogen worden (784.986,58 € zum 31.12.2016). Nicht einbezogen wurde der für aufgelaufene und erwirtschaftete Abschreibungen des Grundstockvermögens (ohne Heime) ermittelte Anteil an der allgemeinen Rücklage von 345.361,00 € zum 31.12.2016. Die steuerrechtliche freie Rücklage ist typischerweise kein Bestandteil des Grundstockvermögens, sie kann jedoch zum Ausgleich von Verlusten (z.B. Inflation, Ver-

äußerungsverluste) im Grundstockvermögen herangezogen werden (Beschluss zur Umwidmung erforderlich). Hierzu wäre eine entsprechende konkrete Berechnung (z.B. für den Inflationsausgleich im Grundstockvermögen) erforderlich. Wir empfehlen ferner eine trennscharfe Unterscheidung der Rücklagenbezeichnungen vorzunehmen, welche sowohl steuerrechtlichen Vorgaben (Rücklagenspiegel) als auch stiftungsrechtlichen Erfordernissen genügt.

Die freie Rücklage wäre demnach außerhalb des Grundstockvermögens auszuweisen. Innerhalb des Grundstockvermögens wäre zum Nachweis des realen Werterhaltes eine Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 Abs.1 Nr. 2 AO) für die Heimgebäude (Zweckbetrieb) auf Basis der Abschreibungen zu bilden. Die entsprechenden Finanzmittel stehen den Heimen aus der Investitionskostenrefinanzierung grundsätzlich zur Verfügung (Abschreibung als ergebnis-, aber nicht zahlungswirksamer Aufwand). Für den Bereich der Vermögensverwaltung (z.B. Altsiedelhäuser) wäre zum einen auf die Sicherstellung der Refinanzierung der Abschreibungen zu achten und zum anderen gleichzeitig - auch zur Sicherung der Ertragskraft des Grundstockvermögens - die steuerrechtliche Möglichkeit zur Rücklagenbildung für konkretisierte Reparatur- und Instandhaltungsmaßnahmen (AEAO Nr. 1 zu § 62 AO) im Bedarfsfall zu ergreifen (Bauprogramm erforderlich). Darüber hinaus ist steuerrechtlich eine Rücklagenbildung zur Erhaltung des Gebäudegrundstockvermögens (z.B. in Höhe der gebuchten Abschreibungen) prinzipiell nicht vorgesehen. Unabhängig davon ist jedoch die Erwirtschaftung von Abschreibungen als Mittelverwendung ohne Mittelabfluss möglich, sodass unseres Erachtens die erwirtschafteten Abschreibungen bereits vorab nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterliegen und somit auch in die stiftungsrechtliche Betrachtung des Werterhaltes des Grundstockvermögens einbezogen werden dürfen (538.646,97 € zum 31.12.2018).

- e) Zum 31.12.2018 wird in den örtlichen Aufstellungen aufgrund der umfangreichen Investitionstätigkeit ein negativer Anteil des Grundstockvermögens am Rücklagenbestand (- 169 T€) ausgewiesen. Ursächlich hierfür ist in erster Linie die vollständige Zurechnung der Baumaßnahme Altsiedelhäuser zum Grundstockvermögen, ohne dass entsprechende Rücklagemittel zur Umschichtung vorlagen. Ein negativer Ausweis wäre künftig zu vermeiden.

Abschließend empfehlen wir, die künftige Darstellung der Grundstockvermögensentwicklung, insbesondere die Korrektur der Werte um nicht eigenfinanzierte Bestandteile, mit der Stiftungsaufsicht abzuklären und hinsichtlich der künftigen Rücklagenbildung bei Bedarf Kontakt mit den Finanzbehörden aufzunehmen. Hauptziel der jährlichen Fortschreibung ist der Nachweis des wirtschaftlichen Werterhaltes, weshalb der am Ende ausgewiesene Gesamtwert des Grundstockvermögens grundsätzlich bereits wegen des erforderlichen Inflationsausgleichs jährlich ansteigen sollte.