

# FÖRDERMITTELSTATISTIKEN – ALLE UNBRAUCHBAR?

## Vorschlag zur Definition der jährlichen Förderleistung von Stiftungen

von Holger Benke, Frankfurt am Main

**Effektivität und Effizienz der Stiftungsarbeit lassen sich nicht in Geldeinheiten messen. Ob eine Stiftung die richtigen Dinge tut und ob diese richtig getan werden, ist qualitativ zu würdigen, z.B. im Rahmen einer wissenschaftlichen Evaluation von Projekten. Dennoch fehlt bei keiner statistischen Erhebung im Stiftungswesen die Frage nach den „Gesamtausgaben“, die offensichtlich nicht das Gesamtbudget der Stiftung einschließlich der Bildung von Rücklagen meint, sondern das, was wirklich für die gemeinnützigen Zwecke verwendet wurde. Eine solche Kennzahl interessiert die Öffentlichkeit, die Politik, die Wissenschaft und die Entscheidungsträger in den Stiftungen gleichermaßen. Die Ermittlung dieser Größe ist nicht einfach, denn tatsächlich gibt es bei der Kostenverteilung erhebliche inhaltliche und zeitliche Abgrenzungsprobleme.**

### FÖRDER- UND VERWALTUNGS-AUSGABEN

Sachlich sind die Ausgaben zur Zweckerfüllung von den Ausgaben für die allgemeine Verwaltung zu trennen. Diese Abgrenzung fordert auch die Finanzverwaltung (vgl. AEO Nr. 18 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, 3), um prüfen zu können, ob die Verwaltungsausgaben einen angemessenen Rahmen übersteigen. Für die Frage der Angemessenheit der Verwaltungsausgaben wie für die Abgrenzung selbst kommt es entscheidend auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls an. So ist unter anderem zu berücksichtigen, ob die Stiftung nur fördernd oder auch operativ, also mit eigenen Projekten, die entsprechende Personal- und Sachaufwendungen nach sich ziehen, tätig ist.

Schwierig wird es in Grenzfällen: Veröffentlicht eine Stiftung einen umfangreichen, reichlich bebilderten Jahresbericht oder eine Imagebroschüre, die neben der Unterrichtung der Öffentlichkeit über Aktivitäten und Finanzen der Stiftung auch dazu dient, ehrenamtliche Mitarbeiter für bestimmte Projekte zu gewinnen, das Interesse bei möglichen Stipendiaten zu wecken oder mit Textbeiträgen meinungsbildend zu wirken, wird es gerechtfertigt sein, einen Teil der Kosten dem Zweckaufwand zuzurechnen. Enthält der Jahresbericht dagegen nur eine Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung und einige kurze Erläuterungen zur Stiftungsverfassung und -tätigkeit, so wären die Aufwendungen dafür reiner Verwaltungsaufwand.

Bereits bei der einführenden Betrachtung wird deutlich, dass die Frage nach den „Gesamtausgaben“ unscharf gestellt ist. Zumindest müsste zwischen Verwaltungsaufwendungen und Aufwendungen zur Zweckerfüllung unterschieden werden, wenn Stiftungen miteinander verglichen werden sollen. Doch selbst dann bleibt offen, ob die Stiftungen wenigstens annähernd gleiche Abgrenzungskriterien verwendet haben.

### VERAUSGABUNG UND VERBINDLICHKEIT

Kommt eine zeitliche Dimension hinzu, wird es noch schwieriger. Nach der so genannten pagatorischen Sichtweise verwirklichen Geldmittel den Stiftungszweck erst dann, wenn sie tatsächlich verausgabt werden. Eine bloße Förderzusage bewirkt noch gar nichts. Wenn eine Stiftung folglich in einem Jahr nur Förderzusagen gibt, ohne tatsächlich Mittel auszusahlen, lägen die „Gesamtausgaben“ bei null. Erstellen Stiftungen nur eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung, wie es den gesetzlichen Mindestanforderungen entspricht, wäre eine solche Betrachtungsweise naheliegend. Größere Stiftungen allerdings stellen in der Regel Jahresabschlüsse nach Handelsrecht auf, aus denen auch die Mittelverwendungsrechnung hergeleitet wird. Die Einbuchung einer Verbindlichkeit setzt im System der doppelten Buchführung eine Aufwandsbuchung voraus, und was handelsrechtlich sowie steuer-/gemeinnützigkeitsrechtlich Zweckaufwand darstellt, sollte bei Leistungsvergleichen im Stiftungsbereich nicht unberücksichtigt bleiben. Außerdem kann die Erteilung einer Förderzusage beim Mittelempfänger bereits erhebliche Wirkungen auslösen (Einstellung von Personal, Anmietung von Räumen, Einwerbung weiterer Drittmittel usw.). Förderzusagen sollten deshalb auch als Förderleistung gewertet und einbezogen werden.

### PROJEKTRÜCKLAGEN

Zeitlich noch weiter entfernt von der Ausgabe liegt die Bildung von Projektrücklagen. Sie dürfen gebildet werden und stellen sogar Mittelverwendung im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne dar, wenn die Stiftung ernsthaft beabsichtigt, ein klar definiertes Projekt zu realisieren (z.B. Vorstandsbeschluss), die Realisierung aber aus nachvollziehbaren Gründen noch nicht erfolgen kann, weil etwa noch Verträge zu schließen sind oder auf Drittmittelzusagen anderer Förderer gewartet werden muss. Die Bildung von Projektrücklagen erfolgt aus dem Jahresüberschuss, schlägt sich also handelsrechtlich nicht (sofort) im „Aufwand zur Zweckerfüllung“ nieder. Rechnet man die Bildung von Projektrücklagen folglich nicht zu den oben zitierten „Gesamtausgaben“, obwohl die Mittel doch in dem betreffenden Jahr erwirtschaftet und fest für die Projektarbeit reserviert wurden?

### ERMITTLUNG DER JÄHRLICHEN FÖRDERLEISTUNG

Für die „jährliche Leistungsbeurteilung“ von Stiftungen sind also drei verschiedene Betrachtungsebenen zu unterscheiden: die pagatorische, die am Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) orientierte und jene, die (zusätzlich) die Erwirtschaftung und Bereitstellung von Mitteln einbezieht. Wie unterschiedlich die Ergebnisse dieser Leistungsdefinitionen sein können, zeigt folgendes Beispiel. Es wird unterstellt, dass

1. JAHR		2. JAHR	
Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20	Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20
⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	4	⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	10
⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	10	⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	9
⇨ Aufbau Projektrücklage	6	⇨ Aufbau Projektrücklage	1

Abb. 1: Summe Projektmittel

1. JAHR		2. JAHR	
Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20	Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20
⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	4	⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	10
⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	10	⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	9
⇨ Aufbau Projektrücklage	6	⇨ Aufbau Projektrücklage	1
		Abflüsse aus „Altgeschäft“	
		⇨ Abbau Verbindlichkeiten	8
		⇨ Abbau Projektrücklage	5
		<b>Σ 23</b>	

Abb. 2: Tatsächlicher Abfluss von Fördermitteln

1. JAHR		2. JAHR	
Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20	Erwirtschaftete Fördermittel („Summe Projektmittel“)	20
⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	4	⇨ sofortiger Abfluss/Aufw.	10
⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	10	⇨ Aufbau Verbindlichkeiten	9
⇨ Aufbau Projektrücklage	6	⇨ Aufbau Projektrücklage	1
		<b>Entnahme aus Projektrücklage zur Finanzierung des zusätzlichen Aufwandes im 2. Jahr:</b>	<b>5</b>
		<b>Saldo aller Ertrags- und Aufwandspositionen</b>	<b>+20</b>
		<b>Aufwendungen zur satzungsmäßigen Zweckerfüllung (10+9+5)</b>	<b>-24</b>
		(div. andere GuV-Positionen)	
		Jahresüberschuss/-fehlbetrag	-4
		Entnahme Projektrücklage	+5
		Einstellung Projektrücklage	-1
		Mittelvortrag	0

Abb. 3: GuV-Position „Aufwendungen zur satzungsmäßigen Zweckerfüllung“

eine Stiftung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils 20 Geldeinheiten (GE) Fördermittel aus der Vermögensanlage erwirtschaftet (nach Bildung einer freien Rücklage gem. § 58 Nr. 7a AO). Sie verwendet diese Mittel zur sofortigen Verausgabung (operative Projekte und Förderprojekte), zum Aufbau von Verbindlichkeiten (verbindliche Zusagen an Dritte) und zur Bildung von Projektrücklagen. Wird die Förderleistung der Stiftung so definiert, beträgt die „Summe Projektmittel“ jeweils 20 GE (Abb.1).

Definiert man als „Gesamtausgaben“ den tatsächlichen Abfluss von Fördermitteln (Abb. 2), so betragen diese im ersten Jahr 4 GE und im zweiten 23 GE. Dabei wurde für das zweite Jahr unterstellt, dass sich die Verbindlichkeiten aus dem ersten Jahr um 8 und die Projektrücklagen um 5 GE reduzieren, was zu Mittelabflüssen führt. Gleichzeitig werden aber auch neue Verbindlichkeiten aufgebaut (9 GE) und Projektrücklagen gebildet (1 GE), die gemeinnützigkeitsrechtlich „Mittelverwendung“ darstellen, aber (noch) nicht zu Abflüssen führen.

Betrachtet man dagegen die GuV-Position „Aufwendungen zur satzungsmäßigen Zweckerfüllung (Abb. 3)“, so ergibt sich im ersten Jahr ein Aufwand von 14 GE (sofortiger Abfluss/Aufwand von 4 GE, plus Aufbau Verbindlichkeiten von 10 GE; der Aufbau der Projektrücklage erfolgt unterhalb des Jahresüberschusses, stellt also keinen Aufwand, sondern Gewinnverwendung dar). Im zweiten Jahr betragen die „Aufwendungen zur satzungsmäßigen Zweckerfüllung“ 24 GE (sofortiger Abfluss/Aufwand von 10 GE, plus Aufbau Verbindlichkeiten von 9 GE, plus zusätzlicher Aufwand von 5 GE, der durch eine Entnahme von 5 GE aus der im ersten Jahr gebildeten Projektrücklage ausgeglichen wird).

### UNGEEIGNETE BETRACHTUNGSWEISEN

Im Vergleich wird deutlich, dass die GuV-Position „Aufwendungen zur satzungsmäßigen Zweckerfüllung“ als Maßstab für die Förderleistung ungeeignet ist, weil zwar die sofortigen Abflüsse/Aufwendungen und der Aufwand für den Aufbau von Förderverbindlichkeiten berücksichtigt werden, nicht aber die Einstellung von Mitteln in Projektrücklagen. Da diese jedoch im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne als Mittelverwendung anzusehen sind, was auch hinsichtlich des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung von erheblicher Bedeutung ist, sollten sie nicht aus der Betrachtung herausfallen.

Die pagatorische Betrachtungsweise erscheint ebenfalls ungeeignet, weil verbindliche Zusagen an Dritte (Aufbau von Förderverbindlichkeiten) und wiederum der Aufbau von Projektrücklagen unberücksichtigt bleiben und der Abfluss von Zahlungsmitteln auch Positionen enthält, die gar

nicht in der laufenden Periode, sondern in früheren Perioden erwirtschaftet wurden (Abflüsse aus „Altgeschäft“).

### „SUMME PROJEKTMITTEL“ ALS EINHEITLICHER MASSSTAB

Nur die „Summe Projektmittel“, also der Gesamtbetrag der in einer Periode originär erwirtschafteten Mittel, stellt ein wirtschaftlich und gemeinnützigkeitsrechtlich sinnvolles Ergebnis dar:

#### SUMME AUS:

sofortige Auszahlung = Aufwand

externe Zusagen / Aufbau Verbindlichkeiten = Aufwand

Bildung Projektrücklagen (netto) = Gewinnverwendung als „in die Zukunft verschobener Aufwand“

Sollten in der betreffenden Periode Auszahlungen oder externe Zusagen (Aufbau von Verbindlichkeiten) erfolgen, die durch die Auflösung früher gebildeter Projektrücklagen ausgeglichen werden, so sind diese Positionen von der „Summe Projektmittel“, die ja nur die im laufenden Jahr erwirtschafteten Fördermittel enthalten soll, abzuziehen. Zu berücksichtigen sind also nur die netto gebildeten Projektrücklagen.

Im Beispiel könnte man – je nach Definition des Fördermittelbegriffs – in den beiden Jahren zwischen 4 und 24 GE als Leistungskennziffer errechnen, obwohl originär jeweils 20 GE für die Förderung erwirtschaftet und bereitgestellt wurden. Zusätzlich würde es der Begriff „Gesamtausgaben“ sogar zulassen, die allgemeinen Verwaltungskosten einzubeziehen.

Alle bis dato veröffentlichten Statistiken über die jährlichen Förderleistungen von Stiftungen dürften mit ganz erheblichen Mängeln behaftet sein, weil es keinen einheitlichen Maßstab für die gesuchte Kennzahl gibt. Eine Verständigung auf eine einheitliche Definition und einen allgemein akzeptierten Begriff wäre deshalb höchst wünschenswert. Zumindest sollte klar sein, dass Verwaltungsausgaben nicht einzubeziehen und nicht nur Auszahlungen gemeint sind (zum Beispiel „Förderleistung“ statt „Gesamtausgaben“).

### KURZ & KNAPP

Mit erstaunlicher Naivität wird bei Umfragen im Stiftungsreich immer wieder nach den „Gesamtausgaben“ gefragt, um die jährliche Förderleistung zu erfassen. Was fällt unter die „Gesamtausgaben“, und kann man die Förderleistung damit überhaupt sinnvoll messen? Je nach Definition des Fördermittelbegriffs können Stiftungen höchst unterschiedliche jährliche Förderleistungen ausweisen. Das lädt zur Schönfärbung von Zahlen ein und mahnt zur Vorsicht bei der Interpretation von Fördermittelstatistiken. Eine Vereinheitlichung des Fördermittelbegriffs erscheint daher dringend geboten. ■

Holger Benke ist Geschäftsführer der Gemeinnützigen Hertie-Stiftung, [www.ghst.de](http://www.ghst.de)

