

# Rechnungslegung von Stiftungen

## Entwurf einer Neufassung des IDW RS HFA 5 – wesentliche Themen und Änderungen

Ulrich Burkhardt und Thomas Müller\*

Am 13. 3. 2013 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Stiftungen“ (IDW ERS HFA 5 n. F. Stand: 13. 3. 2013) verabschiedet. Die neue Stellungnahme soll die bisherige Stellungnahme (IDW RS HFA 5 Stand: 25. 2. 2000) ersetzen. Der Entwurf einer Neufassung dieser IDW Stellungnahme wurde aufgrund zahlreicher Änderungen im Bereich der Landesstiftungsgesetze als auch aufgrund der Änderungen im Handelsgesetzbuch durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) notwendig.

Zunächst verpflichten IDW-Stellungnahmen nur die Wirtschaftsprüfer. Sie legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar (vgl. IDW PS 201 Tz. 13). IDW-Stellungnahmen gelten aber als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Eine Abweichung von verpflichtenden Anforderungen kann zur Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks führen (vgl. bspw. IDW PS 750 Tz. 31 für die Prüfung von Vereinen). Hieraus ergibt sich mittelbar eine große Bedeutung für Stiftungen, ihre Organe sowie auch für die Stiftungsaufsicht (vgl. Orth in Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, 3. Aufl. 2009, § 37 Rn. 18 m. w. N.).

Der Entwurf setzt sich auch mit Vereinfachungen für die Rechnungslegung von Stiftungen auseinander. Zukünftig soll eine Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG als alternative Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung von Stiftungen anerkannt werden. Für die Vermögensübersicht soll demnächst eine geringere Gliederungstiefe vorgesehen sein. Zusätzliche Änderungen des IDW ERS HFA 5 n. F. betreffen u. a. die Erläuterungen zur realen Kapitalerhaltung, die fallweise Empfehlung zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren sowie die Empfehlung zur Fortschreibung und zum Ausweis des Eigenkapitals. Im Folgenden soll auf die wesentlichen Themen und Änderungen dieses Entwurfs näher eingegangen werden.

**NWB Datenbank** In der NWB Datenbank (Login über [www.nwb.de](http://www.nwb.de)) kann unter der DokID [↪MAAAC-12938] der infoCenter-Beitrag „Stiftung“ aufgerufen werden. Weitere Arbeitshilfen: Muster zur Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung (NWB DokID [↪TAAAB-63630]), Muster zur Satzung einer rechtsfähigen gemeinnützigen Stiftung (NWB DokID [↪CAAAD-31081]), Muster zur Satzung einer selbständigen Unternehmensstiftung (NWB DokID [↪SAAAB-78670]).

### I. Stiftungsvermögen und Kapitalerhaltung

Die seit dem Jahr 2002 sukzessive reformierten Landesstiftungsgesetze schreiben in der weit überwiegenden Zahl den grundsätzlich ungeschmälernten Erhalt des Stiftungsvermögens vor. Ausnahmen hiervon gelten nur, wenn die Satzung dies zulässt oder der Stifterwille nicht anders zu verwirklichen ist. Die nunmehr auch auf Bundesebene explizit zulässige Verbrauchsstiftung (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB) zeichnet sich dadurch aus, dass in Abweichung vom Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens zur Zweckerfüllung nicht nur die Erträge, sondern auch das Stiftungsvermögen selbst verwendet werden kann.

Durch Bestimmungen in der Satzung kann darüber hinaus auch eine gegenständliche Erhaltung des Stiftungsvermögens oder einzelner Vermögensgegenstände geboten sein.

Das stiftungsrechtliche Konzept der Kapitalerhaltung macht das IDW nunmehr ausdrücklich zur Grundlage seines Entwurfs zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n. F. Tz. 9). Seinen Niederschlag findet dies insbesondere in den Ausführungen zum Nachweis des Erhalts des Stiftungskapitals (vgl. hierzu ausführlich unter III.3. und III.5.).

Das IDW tritt hierbei für eine nicht nur nominale, sondern reale Erhaltung des Stiftungskapitals ein. Eine Verpflichtung zur realen Kapitalerhaltung hat zwar weder auf Bundes- noch auf Landesebene eine gesetzliche Verankerung, entspricht jedoch der heute herrschenden Meinung (vgl. Hof in Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechtshandbuch, a. a. O. § 9 Rn. 61 m. w. N.). Empfohlen wird deshalb ein für die Stiftung zu präzisierendes und zu dokumentierendes, auf mehrere Jahre angelegtes Kapitalerhaltungskonzept. Eine nur kurzfristige

\* Ulrich Burkhardt, WP, StB, Geschäftsführer, Thomas Müller, StB, sind tätig bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft optegra:hhk GmbH & Co. KG in München.

Minderung des Stiftungskapitals soll dann unschädlich sein, wenn die Planung erkennen lässt, dass das Ziel der Kapitalerhaltung innerhalb des festgelegten Konzeptes zumindest mittelfristig erreicht wird.

## II. Grundlagen der Rechnungslegung

In den nachfolgend beschriebenen Grundlagen der Rechnungslegung geht die IDW Stellungnahme zunächst auf die gesetzlichen Vorschriften ein, die bei der Rechnungslegung von Stiftungen zu berücksichtigen sind. Im Anschluss werden die Bereiche Zwecke und Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen sowie Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht vertieft.

### 1. Vorschriften zur Rechnungslegung

Bei der Rechnungslegung von Stiftungen sind insbesondere die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches, der Landesstiftungsgesetze sowie des Steuerrechts zu berücksichtigen.

#### a) Bürgerliches Gesetzbuch und Landesstiftungsrecht

Die Rechnungslegung der Stiftung ist im BGB nach wie vor nur in ihren Grundzügen geregelt. Das IDW betont deshalb auch die Bedeutung der Landesstiftungsgesetze. Diese verpflichten nunmehr in allen Bundesländern die Stiftungen, nach Ablauf des Geschäftsjahres einen Rechenschaftsbericht, bestehend aus einer Jahres(ab)rechnung verbunden mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks (Tätigkeitsbericht), aufzustellen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 15). Die Jahresrechnung hat dabei mindestens in Form einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu erfolgen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 16).

Nachfolgende Übersicht stellt die konkreten Normen in den aktuellen Fassungen der einzelnen Landesstiftungsgesetze dar:

Baden-Württemberg	§ 9 Abs. 2 Ziff. 3 StiftG BW
Bayern	Art. 16 Abs. 1 BayStG
Berlin	§ 8 Abs. 1 Ziff. 2 StiftG Bln
Brandenburg	§ 6 Abs. 2 StiftG Bbg
Bremen	§ 12 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG Bremen
Hamburg	§ 4 Abs. 4 Hamb. StiftG
Hessen	§ 7 Ziff. 2 StiftG Hess
Mecklenburg-Vorpommern	§ 4 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG M-V
Niedersachsen	§ 11 Abs. 3 NStiftG
Nordrhein-Westfalen	§ 7 Abs. 1 StiftG NRW
Rheinland-Pfalz	§ 7 Abs. 4 StiftG RP
Saarland	§ 11 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG Saar
Thüringen	§ 8 Abs. 4 ThürStiftG
Sachsen	§ 6 Abs. 2 Sächs-StiftG
Sachsen-Anhalt	§ 7 Abs. 5 StiftG LSA
Schleswig-Holstein	§ 10 Abs. 1 StiftG SH

#### b) Handelsrecht und andere gesetzliche Vorschriften zur kaufmännischen Rechnungslegung

Eine Verpflichtung zur kaufmännischen Rechnungslegung nach den Vorschriften des HGB (§§ 238 ff. HGB) ergibt sich

zum einen für Stiftungen, die selbst ein Unternehmen betreiben, in ihrem unternehmerischen Bereich (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 19). Das IDW spricht hier von „unternehmensbezogenen Stiftungen“, in der Literatur werden diese auch als „Unternehmensträgerstiftungen“ bezeichnet.

Doch auch für Stiftungen, die ein Unternehmen nicht selber betreiben, sondern sich auf die Verwaltung von Beteiligungen an einem oder mehreren Unternehmen beschränken (sog. „Unternehmensverbundene Stiftungen“ oder auch „Beteiligungsträgerstiftungen“), kann sich eine Verpflichtung zur kaufmännischen Rechnungslegung dann ergeben, wenn der von ihnen verwaltete Anteilsbesitz so umfangreich ist, dass seine Verwaltung nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 18).

Durch das IDW wird an dieser Stelle auf den durch das BilMoG neu eingeführten § 241a HGB hingewiesen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 18, Fn. 15). Dieser regelt die größenabhängige Befreiung von Einzelkaufleuten von der Buchführungspflicht, von der Pflicht zur Führung von Handelsbüchern und von der Pflicht zur Aufstellung eines Inventars. Voraussetzung hierfür ist, dass an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen jeweils nicht mehr als 500.000 € Umsatz und 50.000 € Jahresüberschuss erwirtschaftet werden. Die Regelung findet Anwendung für Geschäftsjahre, die ab dem 1. 1. 2008 beginnen.

Von diesem Wahlrecht können auch Stiftungen profitieren, sofern sie nicht nach anderen Normen (ggf. dann nur in Teilbereichen) zur Rechnungslegung verpflichtet sind.

Als in Frage kommende Spezialgesetze und -verordnungen, die zur Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften oder zur Rechnungslegung nach bestimmten anderen Vorschriften verpflichten, werden in dem Entwurf angeführt (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 21):

- ▶ Krankenhausbuchführungsverordnung,
- ▶ Pflegebuchführungsverordnung,
- ▶ Werkstättenverordnung,
- ▶ Heimgesetz,
- ▶ Rettungsdienstgesetz,
- ▶ Kindergartengesetz.

Für Stiftungen, die als ein Unternehmen i. S. des Publizitätsgesetzes zu qualifizieren sind (§ 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 4 PublG) verbleibt es grundsätzlich gem. § 5 PublG bei der sinngemäßen Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BilMoG sind im Einzelnen anzuwenden: §§ 265, 266, 268 bis 275, 277, 278, 284, 285 Nrn. 1 bis 4, 7 bis 13, 17 bis 29, 286, 289 HGB (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 20).

#### c) Steuerrecht

Stiftungen können auch nach steuerlichen Vorschriften zur Führung von Büchern und weiteren Aufzeichnungen verpflichtet sein. Der IDW ERS HFA 5 n. F. dokumentiert in gegenüber der Vorgängerversion erweitertem Umfang die hier einschlägigen Normen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 23 – 25):

- ▶ § 63 Abs. 3 AO verpflichtet steuerbegünstigte Stiftungen i. S. der §§ 51 ff. AO, ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zum Nachweis der abschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zu führen (Tz. 23).
- ▶ Die Finanzverwaltung fordert von steuerbegünstigten Stiftungen einen gesonderten Ausweis der Rücklagen nach § 58 Nr. 6 u. 7 AO (IDW ERS HFA 5 n. F. nennt hier offensichtlich versehentlich § 62 AO) in der Rechnungslegung oder ggf. in einer Nebenrechnung (vgl. AEAO zu § 58 AO, Tz. 18).
- ▶ Weiterhin wird von steuerbegünstigten Stiftungen die Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verlangt (vgl. AEAO zu § 55 AO, Tz. 26).
- ▶ Ist die Stiftung bereits nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet, hat sie diese Verpflichtung gem. § 140 AO auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen (sog. „abgeleitete“ Buchführungspflicht (Tz. 24).
- ▶ Eine originäre steuerliche Buchführungspflicht (§ 141 AO) ergibt sich für Stiftungen (in aller Regel in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) beim Überschreiten eines Umsatzes i. H. von 500.000 € oder eines Gewinns aus Gewerbebetrieb i. H. von 50.000 €, sofern sie nicht ohnehin nach HGB hierzu verpflichtet sind (Tz. 24).

## 2. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung

Verantwortlich für die Rechnungslegung der Stiftung ist der Vorstand. Dies folgt aus der analogen Anwendbarkeit der Vorschriften über die Geschäftsführung des Vereinsvorstandes und der damit verbundenen Rechenschaftspflichten (§ 86 i. V. mit §§ 27 Abs. 3, 259, 260, 666 BGB). Das IDW empfiehlt eine Unterzeichnung der Rechnungslegungsunterlagen durch den Vorstand in entsprechender Anwendung des § 245 HGB (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 26) sowie die jährliche Übergabe der Rechnungslegung an ein von der Satzung hierfür vorgesehene Organ.

## 3. Zwecke der Rechnungslegung

Die Rechnungslegung von Stiftungen erfüllt primär folgende Zwecke (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 27 bis 29):

- ▶ Dokumentationsfunktion,
- ▶ Rechenschaftsfunktion,
- ▶ Informationsfunktion,
- ▶ Gläubigerschutzfunktion,
- ▶ Nachweis der satzungsgemäßen Mittelverwendung sowie
- ▶ Nachweis der Kapitalerhaltung.

Die Dokumentationsfunktion dient primär dem vollständigen, zweckmäßigen und übersichtlichen Festhalten aller Geschäftsvorfälle.

Der Stiftungsvorstand führt als Beauftragter fremde Angelegenheiten aus und hat deshalb auch Rechenschaft über die dem Stiftungszweck entsprechende Verwendung der ihm anvertrauten Mittel abzulegen.

Durch die Rechnungslegung von Stiftungen kommen als Adressaten von Informationen

- ▶ die Stiftungsorgane,
- ▶ die Stiftungsaufsicht,
- ▶ die Stifter,
- ▶ die Zustifter,
- ▶ die Spender,
- ▶ die Empfänger von Stiftungsleistungen,
- ▶ die Finanzverwaltung und
- ▶ die interessierte Öffentlichkeit

in Betracht (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 27).

Eine Stiftung haftet gegenüber ihren Gläubigern nur mit dem Vermögen. Die Rechnungslegung hat deshalb im Interesse der Gläubiger auch den Zweck des Nachweises der Schuldendeckungsfähigkeit (Erkennung der Anzeichen einer etwaigen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit).

In den Landesstiftungsgesetzen wird als Rechnungslegungszweck auch der Nachweis der satzungsgemäßen Mittelverwendung und der Nachweis der Kapitalerhaltung angesprochen.

## 4. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen

Die Rechnungslegung von Stiftungen hat sich aufgrund dieser IDW Stellungnahme an den folgenden allgemeinen Grundsätzen auszurichten (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 30):

- ▶ Richtigkeit (§ 239 Abs. 1 HGB) und Willkürfreiheit (§ 243 Abs. 1 HGB über die GoB),
- ▶ Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB),
- ▶ Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 HGB) und Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB),
- ▶ Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB),
- ▶ vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),
- ▶ Ansatz- (§ 246 Abs. 3 HGB), Bewertungs- (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und Ausweisstetigkeit (z. B. über § 265 Abs. 1 HGB),
- ▶ Fortführung der Tätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

Die aufgeführten Grundsätze sind gesetzlich zunächst ausdrücklich nur für Kaufleute vorgeschrieben, aber auch für andere Formen einer Rechnungslegung maßgeblich (z. B. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht), weil sie den Anforderungen an eine getreue Rechenschaft entsprechen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 31).

Über die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden die der Stiftung zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel in der betrachteten Periode dargestellt. Deren Aussagekraft ist jedoch beschränkt, weil nicht erkennbar ist, ob die Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden. Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist deshalb nur für leicht zu überschauende Verhältnisse angemessen und ausreichend, insbesondere dann, wenn sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken würden.

Nach den Ausführungen des IDW ist es deshalb sachgerecht, dass aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und auch wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach der Doppik geführten kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abge-

grenzter Stiftungsergebnisse Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben oder deren Stiftungstätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist (z. B. durch Investitionen in unregelmäßigen Zeitabständen), auch auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung ausgestalten (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 32 bis 33).

### 5. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht

Die Verpflichtung einer Stiftung zur Rechnungslegung beginnt mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit, spätestens jedoch mit dem Tag der Anerkennung durch die zuständige Behörde. Die Anerkennung ist zivilrechtliche Voraussetzung für das Entstehen der Stiftung (§ 80 Abs. 1 BGB).

In diesem Zusammenhang weist das IDW auf eine Besonderheit bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen hin (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 35). Von Gesetzes wegen (§ 84 BGB) gilt in diesen Fällen die Stiftung für die Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden. Dieser Zeitpunkt ist dann auch maßgebend für den Beginn der Rechnungslegungspflicht.

Für das Ende der Rechnungslegungspflicht ist der Abschluss der Auflösung der Stiftung maßgebend. Diese bislang vom IDW bereits für Vereine vertretene Auffassung (vgl. IDW RS HFA 14, Tz. 23) wird in dem nun vorgelegten Entwurf auch für Stiftungen vertreten (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 36).

Die Auflösung einer Stiftung kann aus den folgenden Rechtsgründen erfolgen:

- ▶ kraft Gesetz (durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder der Ablehnung mangels Masse, § 86 i. V. mit § 42 BGB),
- ▶ aufgrund von Satzungsbestimmungen,
- ▶ durch Organbeschluss,
- ▶ durch Hoheitsakt (Anordnung der Aufsichtsbehörde gem. § 87 BGB).

Die Auflösung ist öffentlich bekannt zu machen (§ 88 i. V. mit § 50 BGB). Das Vermögen der Stiftung darf erst nach Ablauf eines Jahres nach der Bekanntmachung der Auflösung an die Anfallberechtigten ausgekehrt werden (§ 88 i. V. mit § 51 BGB). Solange bleibt nach Auffassung des IDW auch die Rechnungslegungspflicht bestehen.

## III. Jahresabschluss und Lagebericht

### 1. Grundsätze und Besonderheiten für Stiftungen

Stiftungen, die

- a) aufgrund gesetzlicher Vorschriften bzw.
- b) aufgrund ihrer Stiftungssatzung bzw.
- c) aufgrund den Empfehlungen der IDW Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Stiftungen“

einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, haben laut IDW nachstehende Grundsätze und Besonderheiten zu berücksichtigen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 37 bis 42):

Der Jahresabschluss muss zumindest aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen. Hierbei sind die Vorschriften des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§§ 238 bis 263 HGB), die für alle Kaufleute Geltung haben, anzuwenden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 38).

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen.

Ein Anhang unter sinngemäßer Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 284 ff. HGB) sollte – größenunabhängig – zusätzlich aufgestellt werden. Der Anhang ergänzt das Verständnis zur Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Er verbessert den Einblick in die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, insbesondere auch vor dem Hintergrund der Pflicht zur Erhaltung des Stiftungskapitals (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 39).

Folgende weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten der Stiftung von Bedeutung sind, sollten auch in den Anhang mit aufgenommen werden:

- ▶ Hinweis auf das Kapitalerhaltungskonzept,
- ▶ Hinweis auf bestimmte nicht bilanzierte Leistungszusagen.

Unter der Voraussetzung, dass die Stiftung die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt, sollten auch die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) angewandt werden.

Die IDW Stellungnahme empfiehlt darüber hinaus, dass anstelle der Umsatzerlöse auf den Gesamtbetrag der Erträge aus Umsatzerlösen, Spenden, laufenden Zuwendungen sowie aus Vermögensverwaltung abgestellt werden sollte.

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang sollten zusätzlich durch die Aufstellung eines Lageberichts ergänzt werden. Unter sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB sollte hierbei der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Stiftung so dargestellt werden, dass auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt werden kann (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 41).

Die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Stiftung sollte sich an dem Umfang und der Komplexität der Stiftungstätigkeit ausrichten und die dafür bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren enthalten. Auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben sollte hierbei ebenfalls näher eingegangen werden.

Auch die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken ist im Lagebericht zu beurteilen und zu erläutern, wobei zugrunde liegende Annahmen anzugeben sind.

Die in den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzunehmenden Angaben können auch ganz oder teilweise in einem Lagebericht gegeben werden.

Verfolgt die Stiftung eine Vielzahl von Projekten, so kann es sinnvoll sein, eine Projektberichterstattung in den Lagebericht bzw. in den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzunehmen (IDW RS HFA 21, Tz. 53 ff.).

## 2. Ansatz

Stiftungen, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben laut IDW die allgemeinen Ansatzvorschriften (§§ 246 bis 251 HGB) zu berücksichtigen.

## 3. Bewertung

Im Hinblick auf die in den Landesstiftungsgesetzen normierte Pflicht zur ungeschmälerten Erhaltung des Stiftungsvermögens (s. o. unter I.) kommt der Bewertung des Vermögens der Stiftung besondere Bedeutung zu.

Stiftungen, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben die allgemeinen Bewertungsgrundsätze (§§ 252 ff. HGB) verpflichtend anzuwenden. Das IDW verweist an dieser Stelle insbesondere auf die Auswirkung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften betreffend die Zugangs- und Folgebewertung. Hier kommt fortan eine außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung nur noch im Finanzanlagevermögen in Betracht (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HBG).

Für die Auslegung der Frage, wann eine Wertminderung von Finanzanlagen im Jahresabschluss von Stiftungen voraussichtlich dauernd ist, können nach Auffassung des IDW die in IDW RS VFA 2 genannten Kriterien herangezogen werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 45).

Für unentgeltlich erworbene, aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände (insbesondere durch den Stiftungsakt und bei Zustiftungen übertragenes Sachvermögen sowie Sachspenden) empfiehlt das IDW weiterhin einen Ansatz zum Erwerbszeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten beizulegenden Wert, um einen vollständigen wertmäßigen Nachweis des Zugangs und der Verwendung der unentgeltlich erhaltenen Vermögensgegenstände zu erreichen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 46). Der beizulegende Wert soll dabei dem Betrag entsprechen, welchen die Stiftung bei einem entgeltlichen Erwerb der Vermögensgegenstände hätte ausgeben müssen.

## 4. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Die aktuelle IDW Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Stiftungen“ empfiehlt, die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB aufzustellen. Den strukturellen Stiftungsmerkmalen kann hierbei

- a) durch Weglassen von Leerposten (vgl. § 265 Abs. 8 HGB),
- b) durch Hinzufügung neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) oder auch
- c) durch Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (§ 265 Abs. 6 HGB)

Rechnung getragen werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 47).

Wird nicht nach den Grundsätzen für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) bilanziert, dann sind zumindest das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und auch hinreichend aufzugliedern.

Der Stiftung zugewendete Vermögensgegenstände (im Rahmen der Errichtung oder im Rahmen einer nachfolgenden

Zustiftung) können entweder im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen erfasst werden. Die Zuordnung erfolgt nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Besteht eine gegenständliche Erhaltungspflicht einzelner Vermögensgegenstände über den Stifterwillen, ist dies auch zu dokumentieren (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 49; z. B. Davon-Vermerke in der Bilanz oder entsprechende Angaben im Anhang). In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Aufwendungen und Erträge gegenüberzustellen (§ 242 Abs. 2 HGB). Eine sachgerechte Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge ist hier erforderlich, obwohl gesetzliche Vorschriften zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung für Nicht-Kapitalgesellschaften nicht bestehen.

Die Gliederung des Jahresabschlusses sollte einen vollständigen, klaren und zutreffenden Einblick in die Stiftungstätigkeit geben und so aufgebaut sein, dass sich ein Adressat stets ein Urteil über die Verwendung des eingesetzten Vermögens und der damit erzielten Erträge bilden kann.

Die aktuelle IDW Stellungnahme empfiehlt, die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren zu gliedern, sofern dies den Informationsbedürfnissen in Bezug auf die satzungsgemäße Verwendung der Mittel besser Rechnung trägt als das Gesamtkostenverfahren (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 51).

Im Anhang sind der Materialaufwand des Geschäftsjahres (Gliederung nach § 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB) und der Personalaufwand (Gliederung nach § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB) in entsprechender Anwendung des § 285 Nr. 8 HGB anzugeben.

Elemente des Gesamtkostenverfahrens und des Umsatzkostenverfahrens dürfen jedoch nicht vermischt werden.

Auch dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Stiftungen, die ansonsten lediglich nach den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238 bis 263 HGB) Rechnung legen, sollten sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung zu jedem Posten analog § 265 Abs. 2 HGB den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angeben (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 54).

## 5. Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung

Das IDW schlägt in seiner aktuellen Stellungnahme folgende Eigenkapitalgliederung für eine Stiftung vor (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 55 ff.) :

### A. Eigenkapital:

#### I. Stiftungskapital

1. Errichtungskapital
2. Zustiftungskapital

#### II. Rücklagen

1. Kapitalrücklage
2. Ergebnisrücklagen

#### III. Umschichtungsergebnisse

#### IV. Ergebnisvortrag.

Errichtungskapital ist der Wert des Vermögens, welches der Stifter der Stiftung im Rahmen der Errichtung durch Stiftungsakt übertragen hat.

Zustiftungskapital ist der Wert des Vermögens, welches der ursprüngliche Stifter oder ein anderer der Stiftung zu einem späteren Zeitpunkt dauerhaft überträgt. Das Zustiftungskapital ist ebenfalls im Stiftungskapital gesondert auszuweisen.

Durch das Stiftungskapital wird der Nominalwert des zu erhaltenden Kapitals der Stiftung angezeigt.

Im Rahmen einer realen Kapitalerhaltung wird das Stiftungskapital indexiert. Um das zu erhaltende Kapital zu ermitteln, sollte grundsätzlich der allgemeine Verbraucherpreisindex verwendet werden, es sei denn, dass im Einzelfall ein Branchenindex sachgerechter erscheint. Die Indexierung sollte im Anhang dargestellt werden. Wird kein Anhang aufgestellt, kann die Indexierung auch unter der Bilanz oder in einer separaten Anlage dargestellt werden.

Der Nachweis der realen Kapitalerhaltung auf den Abschlussstichtag kann vereinfacht durch Gegenüberstellung folgender Werte sichergestellt werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 58):

**Istwert:**

- ▶ bilanzielles Stiftungskapital
- ▶ zzgl. wesentlicher stiller Reserven
- ▶ abzgl. wesentlicher stiller Lasten

**Sollwert:**

- ▶ indexiertes Stiftungskapital (Nominalwert)

Im Rahmen der realen Kapitalerhaltung sollte der Istwert den Sollwert überschreiten bzw. mindestens gleich sein. Gelingt dieser Nachweis zum Stichtag nicht oder gelingt der Nachweis nur dadurch, dass in der obigen Gegenüberstellung auch kurzfristig zu verwendende Eigenkapitalbestandteile einbezogen wurden, hat der Vorstand zusätzlich zu erläutern, wie die Kapitalerhaltung im Rahmen seines Kapitalerhaltungskonzeptes zumindest mittelfristig erreicht werden kann.

Nur aus der Bilanz allein kann der reale Erhalt des Stiftungskapitals i. d. R. jedoch nicht nachvollzogen werden. Die aktuelle IDW Stellungnahme hält es deswegen für sachgerecht, solche Zusatzangaben (hier: Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden der Stiftung) im Anhang oder – sofern ein solcher nicht aufgestellt wird – unter der Bilanz oder in einer separaten Anlage darzustellen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 58).

Auch im Nachgang zu ihrer Errichtung werden Stiftungen öfters weitere Mittel zugewendet. Eine Abgrenzung zwischen einer Zustiftung und einer Spende ist in solchen Fällen nicht immer eindeutig, insbesondere dann, wenn die Formulierungen der Zustifter bzw. der Zuwender nicht immer ausreichend präzise sind. Zustiftungen werden im Zustiftungskapital ausgewiesen, Spenden bzw. sonstige Zuwendungen sind dagegen in der Kapitalrücklage zu erfassen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 60). Sollte der Wille des Zuwendenden hinsichtlich einer dauerhaften Vermögensmehrung der Stiftung nicht eindeutig erkennbar sein, sollte das zugewendete Vermögen als Spende qualifiziert und auch entsprechend

ausgewiesen werden. Abweichungen von dieser Regelung sieht der IDW in ausgewählten Ausnahmefällen (Tz. 60) als zulässig an (z. B. Zuwendung von Todes wegen ohne eindeutig erkennbaren Willen des Erblassers).

In der Kapitalrücklage werden (sonstige) Zuwendungen des Stifters oder Dritter zur Stärkung des Kapitals erfasst, sofern diese Zuwendungen weder dem Errichtungskapital noch dem Zustiftungskapital zuzuordnen sind, z. B. Zuwendungen zur Erfüllung des zugrunde liegenden Kapitalerhaltungskonzeptes (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 62).

In den Ergebnissrücklagen sind Eigenkapitalbestandteile enthalten, die i. d. R. in Analogie zu den satzungsmäßigen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB aus dem Ergebnis gebildet werden. Die Rücklagenzuführung ist auf die Höhe des handelsrechtlichen Jahresüberschusses der Rechnungsperiode plus ggf. einem vorhandenen Ergebnisvortrag des Vorjahres begrenzt. Eine weitere Aufgliederung der Ergebnissrücklagen ist möglich (z. B. nach Projekten oder anderen Zweckbindungen). Wird aus den Ergebnissen eine Rücklage zur realen Kapitalerhaltung gebildet, ist diese offen in den Ergebnissrücklagen auszuweisen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 63 bzw. 64).

Der Nachweis über den Erhalt des Grundstockvermögens kann über den separaten Posten Umschichtungsergebnisse erfolgen. Unter diesem Posten werden nur Ergebnisse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens ausgewiesen. Darunter fallen z. B. auch die (außer-)planmäßigen Abschreibungen und daraus ggf. später resultierenden Zuschreibungen des Grundstockvermögens (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 65).

Für die Rücklagenbildung aus der Sicht der an das Handelsrecht angelehnten Rechnungslegung sind die Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich unbeachtlich.

## 6. Ergebnisverwendung

Die Empfehlungen des IDW im Hinblick auf die Darstellung der Ergebnisverwendung haben sich gegenüber der bestehenden Fassung an verschiedenen Stellen geändert.

Hinzuweisen ist dabei zunächst auf die Verwendung geänderter Begrifflichkeiten. Wie von verschiedenen Stimmen in der Literatur bereits gefordert (vgl. Orth in Seifart/v. Campenhauen, Stiftungsrechtshandbuch, a. a. O. § 37 Rz. 120 m. W. N.) soll nunmehr die Verwendung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Begriffs „Mittel“(-vortrag) zu Gunsten des neutralen Begriffs „Ergebnis“(-vortrag) aufgegeben werden. Somit würde auch an dieser Stelle ein Gleichklang mit der Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) erreicht.

Mit der Darstellung der Ergebnisverwendung wird das Ziel verfolgt, die Entwicklung der ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals nachvollziehbar zu gestalten. Hierzu sollte nach Empfehlung des IDW nunmehr wie folgt gegliedert werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 67):

## Jahresergebnis

- +/- Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr
- +/- Einstellungen in den/Entnahmen aus dem Posten Umschichtungs-  
ergebnisse
- +/- Einstellungen in die/Entnahmen aus den Ergebnisrücklagen
- = Ergebnisvortrag.

Entnahmen aus bzw. Einstellungen in die Ergebnisrücklagen erfordern einen Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans. Hiervon kann nach Auffassung des IDW nur abgesehen werden, wenn die Satzung entsprechende Regelungen vorsieht. Ein Beschluss zur Entnahme bzw. Einstellung ist spätestens mit der Feststellung des Jahresabschlusses zu fassen.

Voraussetzung für die Einstellung in eine zweckgebundene Ergebnisrücklage ist weiterhin die Feststellung der Zweckbestimmung der entsprechenden Mittel.

## 7. Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen

Das IDW definiert nunmehr in dem vorliegenden Entwurf Leistungszusagen als finanzielle, personelle oder materielle Förderzusagen gegenüber Dritten (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 69). Empfohlen wird ein gesonderter Ausweis der Zusagen satzungsgemäßer Leistungen in der Bilanz, sofern sie nicht einem anderen Posten zuzuordnen sind. Entsprechend soll in der Gewinn- und Verlustrechnung verfahren werden.

Die Bilanzierung hat nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen:

- Dem Grunde und der Höhe nach bestimmte und verpflichtenden Zusagen an Leistungsempfänger sind als Verbindlichkeit zu erfassen.
- Für dem Grunde nach gegebene, hinsichtlich ihrer Höhe jedoch ungewisse Zusagen ist eine Rückstellung zu passivieren (§ 249 HGB).

Für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gilt es die durch das BilMoG eingeführte Pflicht zur Abzinsung mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre zu beachten (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Weiter zu differenzieren ist bei Leistungszusagen, die unter einer aufschiebenden Bedingung erteilt werden. Als Beispiele werden ein zeitraumbezogener Haushaltsvorbehalt sowie der Vorbehalt, dass zur Leistungserbringung genügend finanzielle Mittel zur Verfügung stehen, genannt. Rechtlich entsteht die Verbindlichkeit hier erst mit Eintritt der Bedingung. Sofern jedoch der Eintritt der Bedingung bereits zu einem früheren Abschlussstichtag hinreichend wahrscheinlich ist und wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht wurde, soll dem durch die Passivierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten Rechnung getragen werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 71). Für nach diesem Grundsatz nicht zu passivierende Verpflichtungen wird eine Angabe im Anhang bzw. unter der Bilanz empfohlen.

Gefordert wird weiterhin eine Angabe der für die Beurteilung der Gesamtsituation der Stiftung wesentlichen Beträge und der zugrunde liegenden Sachverhalte im Lagebericht, sofern

ein solcher aufgestellt wird, bzw. im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.

## 8. Unselbständige Stiftungen

Mit den in der Praxis zunehmend an Bedeutung gewinnenden unselbständigen Stiftungen (vgl. Louis/Müller, NWB-EV 4/2013 S. 116 [→VAAAE-32489]) setzt sich das IDW in einem gesonderten Abschnitt auseinander (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 72 u. 73).

Wichtigstes Merkmal der unselbständigen Stiftung ist die fehlende eigene Rechtspersönlichkeit. Unter einer unselbständigen Stiftung versteht man die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und dauerhaft zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden (BGH, Urteil vom 12. 3. 2009 - III ZR 142/08 m. w. N. [→GAAAD-18938]).

Der Ausweis dieses Sondervermögens in der Bilanz des Trägers sollte nach Ansicht des IDW in einem gesonderten Posten in der Bilanz als jeweils letzter Posten der Aktiv- und Passivseite mit der Kennzeichnung als Sondervermögen und Sonderverpflichtung erfolgen. Als Alternative kommt ein Ausweis unter der Bilanz in Betracht. Aufgrund des engen Bezugs zum Träger sollte die Aufgliederung des gesonderten Postens entsprechend der Gliederung der Bilanz des Trägers erfolgen. Selbiges gilt für die Bewertung der einzelnen Bilanzposten der unselbständigen Stiftung.

Bei Verwaltung mehrerer unselbständiger Stiftungen können die Posten der jeweiligen unselbständigen Stiftungen in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in dem gesonderten Gliederungsposten zusammengefasst werden.

Im Hinblick auf die Bedeutung der Kapitalerhaltung auch bei unselbständigen Stiftungen (s. o. i. Stiftungsvermögen und Kapitalerhaltung) stellt das IDW nunmehr klar, dass für Zwecke der Kapitalerhaltung auf jede unselbständige Stiftung separat abzustellen ist.

## IV. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht

Sofern weder nach den vorgenannten Grundsätzen noch nach IFRS Rechnung gelegt wird, muss eine Stiftung eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht (bzw. Vermögensrechnung) aufstellen (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 74).

Beide Bestandteile werden zusammen als Jahresrechnung bezeichnet. In dieser Jahresrechnung sollte zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angegeben werden (analog § 265 Abs. 2 HGB). Die jeweilig verwendeten Rechnungslegungsgrundsätze sollten stets z. B. in einer Anlage erläutert werden. Weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten der Stiftung von Bedeutung sind, können ebenfalls in diese Erläuterungen mit aufgenommen werden (z. B. Kapitalerhaltungskonzept).

## 1. Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

Der IDW definiert in seiner Stellungnahme (Tz. 77) Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich als Zu- und Abflüsse an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. Zum Finanzmittelfonds, zu dem der Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten gehört, sollten in Anlehnung an den Deutschen Rechnungslegungs-Standard Nr. 2 (DRS 2) auch die jederzeit fälligen Bankverbindlichkeiten, soweit sie auch zur Disposition der liquiden Mittel gehören, einbezogen werden.

Als mögliche Formen einer solchen zahlungsstromorientierten Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden die Kapitalflussrechnung und die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung i. S. von § 63 Abs. 3 AO genannt. Alternativ kommt nach Auffassung des IDW auch die Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG in Betracht.

Sachzuwendungen gelten im Zeitpunkt der Zuwendung als Einnahmen, aber zugleich auch als Ausgaben aus ihrer Verwendung.

Geldbewegungen, die ausschließlich auf reine Finanzierungsvorgänge (z. B. Aufnahme und Tilgung von Fremdkapital) oder Investitionsvorgänge zurückzuführen sind, stellen Einnahmen und Ausgaben dar und sollten nach Auffassung des IDW gesondert ausgewiesen werden.

In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden sämtliche Einnahmen und Ausgaben gegenübergestellt. Auf eine hinreichende Aufgliederung ist zu achten. Soweit die Satzung keine besondere Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorschreibt, empfiehlt das IDW mangels gesetzlicher Vorgaben, dass die Mittelbewegungen nach folgendem Grundschema – jeweils getrennt nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit – dargestellt werden. Die Summe der Mittelbewegungen aus diesen drei Bereichen entspricht der Änderung des Finanzmittelfonds in der Berichtsperiode (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 80):

Einnahmen aus laufender Tätigkeit	
- Ausgaben aus laufender Tätigkeit	
= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)	
Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens	
- Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen	
= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit (b)	
Einnahmen aus der Finanzierungstätigkeit	
- Ausgaben aus der Finanzierungstätigkeit	
= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Finanzierungstätigkeit (c)	
Erhöhung/Verminderung des Finanzmittelfonds (d) = (a) + (b) + (c)	
+ Finanzmittelfonds am Anfang der Periode (e)	
= Finanzmittelfonds am Ende der Periode (f) = (d) + (e)	

Nach den Ausführungen des IDW sollten Sachspenden als Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit ausgewiesen werden. Sachzuwendungen, die zur dauerhaften Vermögensausstattung der Stiftung erfolgen oder Zustiftungen darstellen, sollten dagegen als Einnahmen aus Finanzierungs-

tätigkeit und parallel auch als Ausgaben aus Investitionstätigkeit ausgewiesen werden.

Das IDW empfiehlt, die Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit, sofern diese wesentlich sind, wie folgt zu untergliedern (Tz. 83 und 84):

Einnahmen aus laufender Tätigkeit:

- ▶ Einnahmen aus Umsätzen,
- ▶ Einnahmen aus Spenden,
- ▶ laufende Zuwendungen,
- ▶ Einnahmen aus Vermögensverwaltung (diese sollten bei betragsmäßiger Bedeutung ggf. auch weiter untergliedert werden, z. B. in Zinseinnahmen, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sowie Einnahmen aus Beteiligungen und Wertpapieren),
- ▶ sonstige Einnahmen.

Ausgaben aus laufender Tätigkeit:

- ▶ Projektausgaben (es ist sachgerecht, als Projektausgaben nur solche Ausgaben zu erfassen, die den einzelnen Projekten unmittelbar zugeordnet werden können),
- ▶ Werbeausgaben (z. B. Ausgaben für Öffentlichkeitsarbeit und Mitteleinwerbung),
- ▶ allgemeine Verwaltungsausgaben,
- ▶ sonstige Ausgaben.

Auch folgende kostenartenbezogene Untergliederung der Ausgaben aus laufender Tätigkeit sieht das IDW als sachgerecht an (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 85):

- ▶ Personalausgaben,
- ▶ Sachausgaben,
- ▶ sonstige Ausgaben.

## 2. Einzelfragen zur Vermögensübersicht

In einer Vermögensübersicht sind alle Vermögensgegenstände und Schulden der Stiftung enthalten. Ihr Ansatz erfolgt in entsprechender Anwendung der einschlägigen Vorschriften des HGB. Vermögensgegenstände und Schulden sind in der Vermögensübersicht hinreichend aufzugliedern.

Sofern in den Landesstiftungsgesetzen oder in der Satzung keine besondere Form der Vermögensübersicht vorgeschrieben ist, empfiehlt das IDW folgenden Mindestausweis für Vermögensgegenstände und Schulden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 87):

Vermögensgegenstände:

- ▶ immaterielle Vermögensgegenstände,
- ▶ Sachanlagen,
- ▶ Finanzanlagen,
- ▶ Zahlungsmittel,
- ▶ übrige Vermögensgegenstände.

Eigenkapital und Schulden:

- ▶ Eigenkapital,
- ▶ Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten,
- ▶ übrige Verpflichtungen.

Weitere Vermögensgegenstände und Schulden sind zusätzlich dann gesondert auszuweisen, sofern diese Vermögensgegenstände und Schulden wesentlich sind.



Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden und ist gesondert auszuweisen. Das IDW empfiehlt, das Eigenkapital weiter zu untergliedern (z. B. Stiftungskapital, Rücklagen), zumindest sollten in einem Davon-Vermerk das Errichtungskapital sowie Zustiftungen angegeben werden (IDW ERS HFA 5 n. F., Tz. 89).

Bezüglich der realen Kapitalerhaltung kann sinngemäß auf die Ausführungen unter III.5. (Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung) verwiesen werden. Veränderungen des Eigenkapitals zur realen Erhaltung des Stiftungskapitals sollten in eine Kapitalerhaltungsrücklage eingestellt werden.

Vermögensgegenstände und Schulden sollten nach Auffassung des IDW grundsätzlich entsprechend einem handelsrechtlichen Jahresabschluss (§§ 252 ff. HGB) bewertet werden (Tz. 90). Das IDW bejaht die Zulässigkeit einer Bewertung von Vermögensgegenständen zu Zeitwerten dann, wenn für diese Börsen- oder Marktwerte verlässlich ermittelbar sind (Tz. 90). Dieses Bewertungswahlrecht darf dann aber nur einheitlich für alle betroffenen Vermögensgegenstände ausgeübt werden. Erfolgt eine Bewertung zu Zeitwerten über den (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 255 HGB, sollte der Differenzbetrag in einer gesonderten Rücklage im Rahmen des Eigenkapitals ausgewiesen werden und die abweichende Bewertungsmethode dann auch durch einen Fußnotenvermerk oder in einer Anlage angegeben werden.

Das IDW empfiehlt darüber hinaus folgende Angaben in einem Fußnotenvermerk oder in einer Anlage zusätzlich anzugeben (Tz. 91 und 92):

- ▶ angewandte Ansatz- und Bewertungsgrundlagen,
- ▶ Bewertungsmethoden bei einem Ansatz von Vermögensgegenständen, die nicht entgeltlich erworben wurden,
- ▶ Änderungen der Ansatz- und Bewertungsgrundlagen gegenüber dem Vorjahr,
- ▶ treuhänderische Verwaltung von Vermögen, sofern ein Ausweis in der Vermögensübersicht der Stiftung erfolgt.

## FAZIT

Mit dem Entwurf einer Neufassung der bisherigen IDW Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Stiftungen“ reagiert das IDW richtigerweise auf Änderungen im Bereich

der Landesstiftungsgesetze als auch auf Änderungen im Handelsgesetzbuch durch das Bilanzmodernisierungsgesetz. Zusätzlich setzt sich der Entwurf mit wichtigen Vereinfachungen für die Rechnungslegung von Stiftungen auseinander (z. B. Einnahmenüberschussrechnung, Vermögensübersicht). Weitere Konkretisierungen bzw. Erweiterungen erfolgen darüber hinaus im Bereich der realen Kapitalerhaltung, bei der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren sowie durch die Empfehlung zur Fortschreibung und zum Ausweis des Eigenkapitals.

Der bisherige IDW RS HFA 5 ist in der Praxis auf positive Resonanz gestoßen. Die Neufassung gibt den Stiftungen nach wie vor eine wichtige Hilfestellung bei deren Rechnungslegung. Im Detail bestehende Abweichungen zu anderen IDW Stellungnahmen, insbesondere zu IDW RS HFA 14 „Rechnungslegung von Vereinen“ werden beseitigt.

Der Entwurf steht bis zum 30. 9. 2013 zur Kommentierung zur Verfügung. Bis zur endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme ist ein kostenfreier Abruf auf der Internetseite des IDW möglich (<http://www.idw.de>). Die finale Fassung kann dann vom IDW-Verlag entgeltlich bezogen werden.

Es bleibt abzuwarten, ob bzw. welche Änderungen der Entwurf noch bis zu seiner Finalversion erfahren wird.

## AUTOREN



**Ulrich Burkhardt,** ist als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft optegra:hkl GmbH & Co KG in München als Geschäftsführer tätig. Zu den Schwerpunkten seiner Tätigkeit gehören die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen, die internationale Rechnungslegung (IFRS) und Due Diligence. Er ist ebenso tätig als Verfasser von Fachbeiträgen zu diesen und weiteren Themen.



**Thomas Müller,** ist Steuerberater bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft optegra:hkl GmbH & Co KG in München. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die Vermögens- und Unternehmensnachfolgegestaltung sowie die Beratung gemeinnütziger Körperschaften. Er ist ebenso tätig als Verfasser von Fachbeiträgen zu diesen Themen.