

**Stiftungs**  
*Position*

---

## Stellungnahme des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zum Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F., Stand: 13.03.2013)

### I.

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen vertritt die Interessen der gemeinwohlorientierten Stiftungen in Deutschland. Grundsätzlich begrüßt der Bundesverband, dass sich das Institut der Wirtschaftsprüfer mit seinen Stellungnahmen auch dem Stiftungssektor annimmt, da diese Organisationsform klare Unterscheidungsmerkmale gegenüber anderen Rechtsformen, insbesondere den Kapitalgesellschaften, aufweist und daher eigenständige Regeln benötigt. Die zahlreichen kleinen Stiftungen werden nahezu immer rein ehrenamtlich geführt mit der Folge, dass der Vorstand mit klaren, einfachen Rechnungslegungsregeln konfrontiert werden sollte, die keinen unangemessenen Aufwand mit sich bringen und die Verwaltungskosten nicht zu Lasten der gemeinnützig zu verwendenden Mittel aufblähen. Über 95 % der deutschen Stiftungen sind gemeinnützig. Sie sind nach ihrer Satzung gleichermaßen zur Beachtung der

stiftungsrechtlichen wie der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen verpflichtet. Der Bundesverband hält es für die große Masse der deutschen Stiftungen für zweckmäßig, wenn diese eine Einheitsrechnungslegung erstellen, aus der sich die Einhaltung der stiftungsrechtlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben gleichermaßen ersehen lässt. Dabei bleibt es den Stiftungsorganen nach Maßgabe der jeweiligen Satzung vorbehalten zu entscheiden, ob diese in Form einer Bilanz oder einer Vermögensübersicht mit einer Einnahmen-/Ausgaben-Überschussrechnung erstellt wird. Die erforderlichen Nachweise zur zeitnahen Mittelverwendung können weitgehend integriert werden. Da es kaum gesetzliche Anforderungen für die Rechnungslegung von Stiftungen gibt, lässt sich das Konzept einer derartigen Einheitsrechnung auf der Grundlage des geltenden Rechtes durchaus entwickeln. In vielen Punkten hat sich der IDW-Rechnungslegungsstandard Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) vom 25.02.2000 bewährt und hat über die Berufsarbeit hinaus dem Umgang von Stiftungen mit ihrer Rechnungslegung wichtige Impulse gegeben. Damit dies auch weiterhin so bleibt, sehen wir in dem nun vorliegenden Änderungsentwurf noch einigen Änderungsbedarf.

## II.

### Zu Tz. 10

Tz. 10 befasst sich mit dem Kapitalerhalt und stellt dabei den realen Kapitalerhalt in den Vordergrund. Dies entspricht nicht der tatsächlichen Rechtslage, wie auch die Fußnote 7 zutreffend wiedergibt. Da die Entscheidung zum nominalen oder realen Kapitalerhalt sich vorrangig aus der Satzung bzw. dem Stifterwillen ergibt, sollte dies noch einmal ausdrücklich im Text der IDW Stellungnahme erwähnt werden und im Übrigen die Bedeutung des Kapitalerhaltungskonzeptes der Stiftungsorgane dargestellt werden. Auch Bayern vertritt insoweit, wie wir von Herrn MR Backert, dem zuständigen Referatsleiter im Bayerischen Wissenschaftsministerium wissen, keine andere Rechtsauffassung, wie in Fußnote 7 unterstellt wird. Da Stiftungsrecht einheitlich in Deutschland gilt, wäre eine abweichende Auffassung eines Ministeriums auch unbeachtlich.

Soweit eine Verpflichtung zum realen Kapitalerhalt besteht, können sich gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme ergeben, wenn eine zur Erlangung des Kapitalerhalts notwendige Bildung einer Rücklage steuerlich unzulässig ist. Oft reicht nämlich die steuerlich zulässige Bildung der freien Rücklage nicht aus, um das Kapital der Stiftung real zu erhalten. Auf dieses Spannungsverhältnis zwischen realem Kapitalerhalt und steuerlich zulässiger Rücklagenbildung ist in der IDW Stellungnahme hinzuweisen, wobei bei gemeinnützigen Stiftungen der Stifterwille selbstverständlich auf den Erhalt der Steuerbegünstigung gerichtet ist, was deutlich gemacht werden muss.

#### **Zu Tz. 14**

In Tz. 14 erfolgen Ausführungen zum Landesstiftungsrecht und den dort enthaltenen Regelungen zur Buchführung. Hier klingt es so an, als stellten die Landesstiftungsgesetze eigene Regelungen über die Art und Weise, Rechnung zu legen, auf. Die landesrechtlichen Vorschriften dienen aber stattdessen allein der Vorbereitung und Durchführung einer effektiven Stiftungsaufsicht, sind somit Vorschriften des öffentlichen Aufsichtsrechts und sind im Charakter vergleichbar mit steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften, die der Steueraufsicht dienen. Dieser Charakter der landesrechtlichen Vorschriften sollte bei der IDW Stellungnahme deutlich erkennbar gemacht werden.

#### **Zu Tz. 23 -25**

In den Tz. 23 ff. finden sich Ausführungen zum Steuerrecht. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass das Steuerrecht auch stiftungsrechtlich bindend für gemeinnützige Körperschaften ist und insofern die Beachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen für gemeinnützige Stiftungen zwingend ist, wie die Verankerung in der Satzung zeigt. So können außerplanmäßige Abschreibungen beispielweise die Stiftung nicht von der Pflicht befreien, ihre Mittel zeitnah nach den steuerrechtlichen Bestimmungen für die gemeinnützigen Zwecke zu verwenden. Da der Bundesverband in der Praxis immer wieder mit der Auffassung konfrontiert wird, dass insbesondere Wirtschaftsprüfer insoweit andere stiftungsrechtliche Maßstäbe aufstellen würden als das Steuerrecht, erachten wir einen Hinweis der IDW Stellungnahme für notwendig, der auf die Bindungswirkung aufmerksam macht.

In Tz. 24 führt der Entwurf der Stellungnahme aus, dass die Buchführungspflicht der gemeinnützigen Stiftungen nach HGB gemäß § 140 AO für die Besteuerung maßgebend ist. Diese Feststellung trifft nach Auffassung des Bundesverbandes nicht zu. Vielmehr gilt § 140 AO auch dann nicht, wenn eine gemeinnützige Stiftung freiwillig auf Grund der Satzung nach den Vorschriften des HGB bilanziert. Gemeinnützige Stiftungen sind allenfalls mit ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerpflichtig. Das Gesamtergebnis nach HGB trifft aber keine Aussage dazu, welches Ergebnis im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt wurde. Die freiwillige Bilanzierung kann daher nicht über § 140 AO zur Bilanzierung auch für steuerliche Zwecke führen. Der Bundesverband empfiehlt daher, die Aussage in der IDW Stellungnahme entsprechend zu korrigieren. Im Übrigen führt die zwingende Bilanzierung einer Stiftung entgegen Tz. 33 auch nur zur Bilanzierungspflicht für den betrieblichen Bereich.

In Tz. 25 weist der Entwurf der Stellungnahme auf die Möglichkeit hin, die handelsrechtliche Rechnungslegung um eine steuerliche Rechnungslegung zu ergänzen, aus der sich die steuerlichen Rücklagen und eine Mittelverwendungsrechnung ergeben. Dieser Hinweis ist grundsätzlich zutreffend, allerdings wird er den Interessen der Masse der Stiftungen in

Deutschland nicht gerecht und verkennt, dass die Finanzverwaltung durchaus eine Rechnungslegung nach HGB auch für steuerliche Zwecke akzeptiert. Angesichts der besonderen Bedeutung, die der Rechnungslegung für steuerliche Zwecke für die Arbeit der Stiftung zukommt, sollte daher die Möglichkeit eröffnet werden, zu einer Form der Einheitsrechnungslegung zu kommen, ohne unzählige Nebenrechnungen für bilanzielle und steuerliche Zwecke führen zu müssen. Ein entsprechender Hinweis in der IDW Stellungnahme wäre für die Praxis hilfreich und würde den Interessen der Masse der Stiftungen gerecht werden. Im Übrigen ist nach § 62 AO ein Beschluss über die Rücklagenbildung zu fassen, Beschlüsse sind selbstverständlich zu protokollieren, der letzte Satz von Tz. 25 erscheint daher missverständlich.

#### **4. Zu Tz. 27, Fußnote 18**

Fußnote 18 in Tz. 27 nimmt Bezug auf die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)“ und weist darauf hin, dass eine Stiftung, die neben ihrer gewöhnlichen Stiftungstätigkeit auch in nicht unwesentlichem Umfang Spenden sammelt, die dort dargestellten Grundsätze zu beachten hat. Da vermehrt Stiftungen sich auch auf das Einwerben von Zustiftungen fokussieren, dies allein sie aber nicht zu einer Spenden sammelnden Organisation macht, bedarf es einer Klarstellung, dass das Einwerben von Zustiftungen eine Stiftung nicht zu einer **„Spenden sammelnden Organisation“** macht.

#### **5. Zu Tz. 55, 65**

In Tz. 55, 65 wird die Gliederung des Eigenkapitals dargestellt. Im Gegensatz zur alten Stellungnahme wird nunmehr das Umschichtungsergebnis getrennt vom Stiftungskapital ausgewiesen. Was zu den Umschichtungsergebnissen gehört, wird in Tz. 65 definiert, daraus ergibt sich zugleich, dass das IDW Ergebnisse aus der Umschichtung als Teil des zu erhaltenden Stiftungsvermögens ansieht. Damit ergibt sich allerdings das Problem, dass die Kapitalerhaltung an das Stiftungskapital anknüpft. Somit müssten die Umschichtungsergebnisse hierbei unberücksichtigt bleiben, da sie durch den Ausweis als separaten Posten nicht zum Kapital gehören. Aufgrund der geschilderten Problematik sollte daher die ursprüngliche Gliederung, also der Ausweis unter I. 3., beibehalten werden.

#### **6. Zu Tz. 66**

Aus Sicht des Bundesverbandes bestehen keine Bedenken, die Rücklagenbildung nach § 62 AO in der Ergebnissrücklage abzubilden, da Stiftungen die §§ 238 ff. HGB nur entsprechend anzuwenden haben und der Informationsgehalt des Abschlusses dadurch erhöht wird.

## 7. Verbrauchsstiftung

Der Entwurf enthält keine Aussage dazu, wie sich bei Verbrauchsstiftungen das Stiftungskapital entwickelt; dies sollte ergänzt werden.