

Stellungnahme des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und des Stifterverbandes zum Entwurf einer Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F., Stand: 11.12.2023)

1. Einleitung

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen vertritt die Interessen der gemeinwohlorientierten Stiftungen in Deutschland. Der Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V. mit seiner Tochtergesellschaft, Deutsches Stiftungszentrum GmbH, ist Träger/Verwalter von unselbständigen und selbständigen Stiftungen in Deutschland und setzt sich immer wieder für Vereinfachungen und Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts ein.

Grundsätzlich begrüßen Bundesverband und Stifterverband, dass sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit seinen Stellungnahmen auch dem Stiftungssektor annimmt, da diese Organisationsform klare Unterscheidungsmerkmale gegenüber anderen Rechtsformen, insbesondere den Kapitalgesellschaften, aufweist und daher eigenständige Regeln benötigt.

Der ganz überwiegende Teil der rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts hat ein Stiftungsvermögen von unter 5.000.000 Euro und wird nahezu immer rein ehrenamtlich geführt. Die Mitglieder des Vorstands und soweit vorhanden der Aufsichtsorgane sollten daher mit klaren, einfachen Rechnungslegungsregeln konfrontiert werden, die keinen unangemessenen Aufwand mit sich bringen und die Verwaltungskosten nicht zu Lasten der gemeinnützig zu verwendenden Mittel aufblähen.

Über 90 % der deutschen Stiftungen sind gemeinnützig. Sie sind nach ihrer Satzung gleichermaßen zur Beachtung der stiftungsrechtlichen wie der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen verpflichtet. Bundesverband und Stifterverband halten 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) (Stand 06.12.2013) bewährt und hat über die Berufssarbeit 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. Daneben sollte der IDW RS HFA 5 auf seine Kompatibilität und Stringenz mit dem Standard für spendensammelnde Organisationen (IDW RS HFA 21) geprüft werden.

2. Konkreter Änderungsbedarf

Aufgrund der zum 01.07.2023 in Kraft getretenen Reform des Stiftungsprivatrechts ist eine Überarbeitung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW RS HFA 5) (Stand: 06.12.2013) angezeigt. Der Entwurf enthält Aussagen zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens; die einzelnen Posten des Eigenkapitals der Stiftung wurden überarbeitet.

2.1. T 9-15 – Kapitalerhalt

Wir begrüßen die Einarbeitung der neuen Regelungen im BGB, die sich aus der Stiftungsrechtsreform zur Struktur des Vermögens und zum Erhalt des Grundstockvermögens ergeben (vgl. § 83 c BGB).

Das IDW definiert in den Tz. 9-15 in Anlehnung an das Gesetz und die Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drs. 19/28173, S. 57) die einzelnen Vermögensbestandteile und findet klare Begrifflichkeiten. Der Entwurf unterscheidet klar zwischen der Darstellung des Grundstockvermögens und des sonstigen Vermögens. Das Grundstockvermögen wird definiert (gewidmetes Vermögen bei Errichtung, vom Stifter oder Dritten vorgenommene Zustiftungen, von den Stiftungsorganen zur Erhaltung bestimmtes Vermögen).

Die Klarstellung (Tz. 13), dass die gesetzliche Pflicht zur Erhaltung des Grundstockvermögens sich grundsätzlich nicht gegenständlich auf einzelne Vermögensgegenstände, sondern auf den Wert des Grundstockvermögens im Zeitpunkt der jeweiligen Zuführung zum Grundstockvermögen bezieht, entspricht der gesetzlichen Vorgabe.

Der Entwurf weist zwar in Tz. 14 darauf hin, dass das BGB keine Vorgabe macht, wie das Grundstockvermögen zu erhalten ist. Den neuen Regelungen des BGB folgend kann der Stifter auch nach dem neuen IDW-Standard sein eigenes Kapitalerhaltungskonzept frei wählen. Die dann folgenden Formulierungen stellen aber unverständlicherweise den realen Kapitalerhalt ins Zentrum, so dass dieser als (einzig richtige) Empfehlung zum Kapitalerhalt missverstanden werden kann. Bereits in Tz. 13 wird richtigerweise erwähnt, dass es dem Stifter auch ohne klare Formulierungen in der Satzung ("Satzung oder Stifterwille") nach Maßgabe seines (mutmaßlichen) Willens im Einzelfall auch bloß um den Substanzerhalt gehen kann. Des Weiteren wird an dieser Stelle auf Tz 67 verwiesen. A.a.O. wird dann aber nochmals abweichend formuliert, dass ohne eine Regelung des Stifters im Stiftungsgeschäft oder in der Satzung der nominale Kapitalerhalt gelten soll und der reale Kapitalerhalt ratsam wäre. Hier können aus unserer Sicht Widersprüchlichkeiten in der Auslegung entstehen. Nach dem Gesetz ist wie

eingangs dargestellt für das Konzept des Erhalts vor allem der Stifterwille und ggf. der mutmaßliche Stifterwille maßgeblich. Die Information in Tz 14, dass auch der mutmaßliche Stifterwille herangezogen werden kann, wird nicht genannt und sollte ergänzt werden.

In einer finalen Fassung des IDW HFA 5 sollte auf jeden Fall auch der mutmaßliche Stifterwille genannt sein.

2.2. Tz 16 - 23 und Tz. 24-27 – Rechnungslegung

Klarstellend und hilfreich ist auch die Analyse und Darstellung des IDW zu den Rechtsgrundlagen für die Rechnungslegung von Stiftungen (Satzung, BGB, Landesstiftungsgesetze, u.U. HGB, soweit anwendbar). Im Ergebnis bestimmt das BGB weder für die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben noch für das Bestandsverzeichnis besondere Form- und Gliederungsvorschriften.

Einige Landesstiftungsgesetze verpflichten zur ordnungsgemäßen Buchführung i.S. der allgemeinen Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit. Das IDW stellt zurecht fest, dass eine bestimmte Rechnungslegungsmethode, wie die doppelte Buchführung im handelsrechtlichen Sinne, nicht gesetzlich vorgeschrieben ist.

Zutreffend gibt das IDW den Hinweis, dass in den Landesstiftungsgesetzen nur ein Mindeststandard Jahresrechnung (= Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht) gefordert wird.

Kritisch sehen wir, dass das IDW in Teilziffer 23 davon ausgeht, dass diese Stellungnahme des IDW vorrangig vor den Empfehlungen staatlicher oder kirchlicher Aufsichtsbehörden zur Sicherheit der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung zu beachten seien. Letztere können den Besonderheiten der z.B. kirchlichen Stiftungen in besonderem Maße Rechnung tragen.

Im Einzelnen kann hier ein Konkurrenzverhältnis entstehen, bei welchem die Stiftung – wie bei widerstreitenden Empfehlungen – in einen Anwendungskonflikt gerät. Diese Formulierung sollte dahingehend abgemildert werden, dass „nach Möglichkeit diese Stellungnahme vorrangig beachtet werden sollte“.

Bei gemeinnützigen Stiftungen verbleibt es bei der Schwierigkeit, die Anforderungen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht der AO in einem Rechnungslegungsbericht im weitesten Sinne abzubilden. (Steuerrecht vs. BGB/HGB/LStiftG-Anforderungen).

Es gibt seitens des IDW keine Empfehlung/Lösung im Sinne einer „Einheitsrechnungslegung“ wegen der Anforderungen aus dem Steuerrecht/Gemeinnützigkeitsrecht. Eine Integration dieser Anforderungen und ggf. Abbildung selbiger in einem Gesamtzahlenwerk bleibt aus.

Es wird eine Nebenrechnung für steuerliche Zwecke zu den Rücklagen nach § 62 AO empfohlen, daneben für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO eine sog. Mittelverwendungsrechnung.

Im besten Fall könnte man hier einen spezifischen integrierenden Vorschlag für die gemeinnützigen Stiftungen erarbeiten.

2.3. Tz. 31 - 32 – Gremien

In Tz. 32 wirkt die Satzstellung irritierend. Wir schlagen vor, diese anzupassen:

Nur wenn die Stiftungssatzung ein weiteres Kontrollgremium mit den entsprechenden Zuständigkeiten vorsieht, kann eine solche Empfehlung zur Feststellung und Genehmigung der Rechnungslegung durch ein weiteres Organ empfohlen werden. Hier sollten die Formulierungen angepasst werden, da Stifter den Eindruck gewinnen könnten, sie würden zwingend ein solches Organ benötigen.

2.4. Tz. 39 – Gesetzeskollision

Das IDW spricht pauschal von der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und empfiehlt als sachgerecht, dass Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben oder deren Stiftungstätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist, freiwillig nach den GoB und Bilanzierung für alle Kaufleute Rechnung legen. Insbesondere die uneingeschränkte Anwendung des Abschreibungsgebots (nach dem strengen bzw. milden Niederstwertprinzip, je nach Zugehörigkeit des Vermögenswertes im Umlauf- oder Anlagevermögen) kann aber für sich betrachtet im Einzelfall mit dem vorrangig zu beachtenden Vermögenserhaltungsgebot (Stiftungsrecht) und dem Mittelverwendungsgebot aus dem Gemeinnützigkeitsrecht kollidieren. Die Empfehlung zu dieser Art der Rechnungslegung bringt den kleinen und mittleren Stiftungen keine Erleichterung beim Nachweis der Einhaltung des eigenen Kapitalerhalts. Eine Nebenrechnung blieb notwendig.

Die Entwicklung einer sachgerechten, geeigneten und mit der Aufsicht abgestimmten „Einheitsrechnungslegung“ für Stiftungen, die diese Punkte berücksichtigt, könnte hier geeignete aussagekräftige Abhilfe schaffen und würde für kleinere und mittlere Stiftungen weniger Aufwand verursachen (einmal installiert).

Die Überprüfbarkeit durch die Stiftungsaufsicht könnte auch eine in einigen Landesstiftungsgesetzen verankerte Wirtschaftsprüfungstestpflicht unnötig machen.

2.5. Tz. 57 – Zuordnung

In Tz. 57 wird die Zuordnung der Vermögensgegenstände nach allgemeinen HGB-Grundsätzen und dann erst am Stifterwillen orientiert. Hier schlagen wir vor, die Reihenfolge zu ändern, so dass es heißt „erst am Stifterwillen und“

2.6. Tz. 62 ff. – Eigenkapital

Bei der Gliederung des Eigenkapitals halten wir eine stärker am Stiftungsrecht orientierte Struktur – auch hinsichtlich der Wahl der Begrifflichkeiten – für geeigneter. So ist die Wahl des neu eingeführten Begriffs „Zuführungskapital“ eigentlich unnötig. Man könnte es auch bei bekannten Begrifflichkeiten belassen und hier den Begriff „sonstiges Grundstockvermögen“ verwenden. Auch das „Verbrauchskapital“ und die „Kapitalrücklage“ sind nicht eindeutig definiert bzw. abgrenzbar. Unter Verbrauchskapital sind nach dem Entwurf solche Zuwendungen zu verstehen, die der Stifter oder ein Dritter *zum planmäßigen Verbrauch nach konkreten satzungsmäßigen Bestimmungen, vertraglichen Regelungen oder Auflagen* in das sonstige Vermögen leistet. Diese Abgrenzung wird in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten führen, wenn die Satzungsgestaltungen oder Zuführungsverträge ein Ermessen gewähren. Nach unserer Lesart würden klare Vorgaben in der Satzung (zeitlicher oder inhaltlicher Art) zur Buchung in das Verbrauchskapital führen, weil es kein Ermessen für den Vorstand gibt. Oftmals sind satzungsgemäß bloß Beschlussrechte angeordnet, das Kapital (unter gewissen Voraussetzungen) teilweise zu verbrauchen. Es bedarf in diesen Fällen eines Beschlusses des Stiftungsgremiums (Kapitalrücklage). Ein konkreter Verbrauchsplan, der durch das Gremium verbindlich festgelegt wird, wäre dann als Kapitalrücklage zu erfassen, auch wenn es sich hierbei nach der Widmung im eigentlichen Sinne nicht um eine „Kapitalrücklage“ handelt. Beide Positionen sind in jedem Fall nicht zu erhalten. Eigentlich wäre die gesonderte Aufführung der „Kapitalrücklage“ überflüssig.

Die Ausführungen zum nutzungsgebundenen Kapital (Tz. 77) bilden die Realität nicht ab. Um nutzungsgebundenes Kapital zu schaffen, wird dies nicht allein über die Ergebnissrücklage gebildet, sondern oftmals liegen Mischfinanzierungen vor, z.B. durch Umschichtung auch von Grundstockvermögen. Wir würden hier eine gesonderte Position („Zweckvermögen“?) empfehlen, um die Bedeutung für die Gremien deutlich zu machen.

Richtigerweise stellt das IDW in Tz. 67 klar, dass das BGB weder eine nominal noch eine reale Kapitalerhaltung verbindlich vorschreibt. Allerdings verkennt das IDW auch hier die Bedeutung des Stifterwillens oder des mutmaßlichen Stifterwillens (vgl. hierzu auch oben unter Ziffer 2) und stellt ohne gesetzliche Verankerung den realen Kapitalerhalt zu stark ins Zentrum. Hier sollte der IDW nachgebessert werden und den Stifterwillen und mutmaßlichen Stifterwillen bei der Kapitalerhaltung ins Zentrum stellen. Ein Verweis auf Tz 14 muss ebenfalls noch erfolgen.

Die Indexierungspflicht (grundsätzlich der harmonisierte Verbraucherpreisindex, es sei denn im Einzelfall erscheint ein Branchenindex sachgerechter) im Falle der Vorgabe eines realen Kapitalerhalts erscheint nicht sachgerecht. Der Verbraucherpreisindex sollte hier nur als Auffangtatbestand empfohlen werden.

Tz. 74 sieht eine Zweifelsregelung vor, die richtigerweise eine nicht eindeutig als dauerhaft erkennbare Zuwendung als Spende qualifiziert und nicht als Zustiftung. Handelt es sich um eine Zuwendung von Todes wegen, bei der es keinen kennbaren eindeutigen Willen des Erblassers zum dauerhaften Verbleib gibt, kann es sich um eine Zustiftung oder eine Zuführung in die Kapitalrücklage handeln. Dieses Wahlrecht entspricht der tatsächlichen Rechtslage. Allerdings wäre es einleuchtender hier (und bereits oben schon) auf den Begriff Kapitalrücklage zu verzichten und es bei einem übergeordneten „Sonstigen Vermögen“ zu belassen, welches auch das sog. Verbrauchsvermögen umfasst.

In Tz. 78 wird klargestellt, dass die Ergebnisse aus den Umschichtungen des Grundstockvermögens als eigene Position des Eigenkapitals ausgewiesen werden sollen. Weiter im Text heißt es, dass an dieser Stelle lediglich Umschichtungen des Grundstockvermögens – unter Verweis auf Tz. 9 – berücksichtigt werden. Die Tz. 9 bezieht sich jedoch auf das Stiftungsvermögen, welches sowohl aus dem Grundstockvermögen als auch aus dem sonstigen Vermögen besteht. Insoweit sollte eine Klarstellung erfolgen. Wäre nur das Grundstockvermögen gemeint, wäre ein Verweis auf Tz. 10 folgerichtig. Da das sonstige Vermögen nicht dem Erhaltungsgebot unterliegt, wäre allerdings eine differenzierte Darstellung des Umschichtungsergebnisses empfehlenswert. In Tz. 79 stellt das IDW fest, dass die Vorschriften der AO (dort § 62 AO) für die handelsrechtliche Betrachtung der Rücklagenbildung unbeachtlich sind, und fordert eine erläuternde Anlage. Hier wäre es zielführender, dass die steuerlichen Rücklagen als eigene Position im Eigenkapital dargestellt werden können.

Berlin, 25. März 2024

Dr. Verena Staats
Leiterin Recht und Vermögen
Mitglied der Geschäftsleitung
verena.staats@stiftungen.org

Stephanie Berger
Leiterin Recht & Steuern
Mitglied der Geschäftsleitung
stephanie.berger@stifterverband.de