

## **Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n.F.)**

Stand: 11.12.2023<sup>1</sup>

*Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen verabschiedet. Mit dem am 01.07.2023 in Kraft getretenen Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021 (BGBl. I S. 2947) wurde das Stiftungsprivatrecht in Teilen reformiert. Hinsichtlich der Rechnungslegung wurden insb. Struktur und Posten des Vermögens und des Eigenkapitals der Stiftung erstmals bundeseinheitlich geregelt. Aufgrund der Reform des Stiftungsprivatrechts war eine Überarbeitung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) (Stand: 06.12.2013) notwendig. Insbesondere die Aussagen zur Struktur und zum Erhalt von Posten des Stiftungsvermögens sowie zu einzelnen Posten des Eigenkapitals der Stiftung wurden überarbeitet. Ebenso sind die Verweise auf bislang neu gefasste Landesstiftungsgesetze aktualisiert worden, wobei zum Zeitpunkt der abschließenden Behandlung des Entwurfs im zuständigen Arbeitskreis in sieben Bundesländern noch keine Neufassung des jeweiligen Landesstiftungsgesetzes erfolgt ist. Außerdem sind in Abschn. 3.2.2. „Bewertung“ im Wesentlichen klarstellende Anpassungen und Ergänzungen hinsichtlich der Bewertung von unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen erfolgt, die der Entwicklung in Praxis und Schrifttum entsprechen.*

*Der Entwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit dem IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 28.09.2022) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Berufsangehörigen berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung nicht entgegensteht. Der FAB hat eine solche Empfehlung ausgesprochen.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stimmungen@idw.de](mailto:stimmungen@idw.de)) bis zum 30.04.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

---

<sup>1</sup> Vorbereitet vom Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Unternehmen“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 25.02.2000. Überarbeitet aufgrund umfangreicher Änderungen der Landesstiftungsgesetze sowie des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Unternehmen“. Überarbeitete Fassung verabschiedet vom HFA am 06.12.2013. Überarbeitet aufgrund des am 01.07.2023 in Kraft getretenen Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021 vom Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Unternehmen“. Überarbeitete Fassung als Entwurf verabschiedet vom FAB am 11.12.2023.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Grundlagen .....	3
	2.1. Rechtliche Grundlagen.....	3
	2.2. Stiftungsorganisation.....	3
	2.3. Stiftungszweck .....	4
	2.4. Stiftungsvermögen und Erhalt des Grundstockvermögens .....	4
3.	Rechnungslegung .....	6
	3.1. Grundlagen der Rechnungslegung.....	6
	3.1.1. Vorschriften zur Rechnungslegung .....	6
	3.1.1.1. Bürgerliches Gesetzbuch und Landesstiftungsrecht.....	6
	3.1.1.2. Handelsrecht und andere gesetzliche Vorschriften zur kaufmännischen Rechnungslegung .....	8
	3.1.1.3. Steuerrecht .....	8
	3.1.2. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung .....	9
	3.1.3. Zwecke der Rechnungslegung.....	9
	3.1.4. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen .....	10
	3.1.5. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht.....	11
	3.2. Jahresabschluss und Lagebericht .....	11
	3.2.1. Ansatz .....	13
	3.2.2. Bewertung .....	13
	3.2.3. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	14
	3.2.4. Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung .....	15
	3.2.5. Ergebnisverwendung .....	18
	3.2.6. Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen .....	19
	3.2.7. Unselbstständige Stiftungen .....	19
	3.3. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht .....	20
	3.3.1. Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.....	21
	3.3.2. Einzelfragen zur Vermögensübersicht .....	22
	3.4. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks .....	24
4.	Offenlegung und Einreichung .....	24

## 1. Vorbemerkungen

- 1 Mit dem Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 16.07.2021 wurde das Stiftungsprivatrecht mit Wirkung zum 01.07.2023 umfassend reformiert.<sup>2</sup> Dabei wurden insb. die

---

<sup>2</sup> Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. S. 2947.

Struktur und die Verwaltung des Vermögens der Stiftung erstmalig bundeseinheitlich gesetzlich geregelt. Die Rechnungslegung von Stiftungen ist jedoch auch nach Inkrafttreten der Reform weder durch Bundes- noch durch Landesrecht hinreichend geregelt, sondern ergibt sich auch nach dem neuen Verweis in § 84a Abs. 1 Satz 1 BGB aus den Vorschriften des Auftragsrechts §§ 666, 259 BGB. Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist deshalb die zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen nach deutschen gesetzlichen Vorschriften. Sie schließt eine Rechnungslegung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aus, geht darauf jedoch nicht näher ein. Die Prüfung dieser Rechnungslegung durch Wirtschaftsprüfer ist Gegenstand des *IDW PS 740*<sup>3</sup>.

- 2 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* bezieht sich ausschließlich auf rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Sofern Gesetz oder Satzung nicht etwas anderes vorsehen, sollten Stiftungen des öffentlichen Rechts sie entsprechend anwenden; auf die Besonderheiten dieser Form der Stiftungen wird nicht eingegangen. Bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen (vgl. Tz. 86) wird die Rechnungslegung durch den bürgerlich-rechtlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Bezug bestimmt.
- 3 Stiftungen können sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein. Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* behandelt die Rechnungslegung unabhängig von der steuerlichen Qualifikation einer Stiftung.

## **2. Grundlagen**

### **2.1. Rechtliche Grundlagen**

- 4 Die Stiftung i.S. der §§ 80 ff. BGB ist eine mit einem Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung (Ewigkeitsstiftung) bzw. auf einen bestimmten Zeitraum (Verbrauchsstiftung) und eines vom Stifter vorgegebenen Zwecks ausgestattete, mitgliederlose juristische Person.
- 5 Die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts entsteht durch Stiftungsgeschäft und staatliche Anerkennung. Rechtsgrundlagen – auch für die Rechnungslegung – sind die Bestimmungen der §§ 80 bis 88 BGB sowie die jeweiligen Landesstiftungsgesetze. Für kirchliche Stiftungen gelten ergänzend kirchliche Stiftungsordnungen und einschlägige Bestimmungen des Kirchenrechts.

### **2.2. Stiftungsorganisation**

- 6 Die Organisationsform der Stiftung soll die Verwirklichung des Willens eines Stifters durch die Verwendung des gestifteten Vermögens auf eine bestimmte oder unbestimmte Zeit gewährleisten. Die Stiftung unterscheidet sich von den übrigen juristischen Personen des Privatrechts durch ihre fehlende Verbandsstruktur. Sie hat keine Mitglieder oder Eigentümer. Im Rechtsverkehr handelt sie durch ihren Stiftungsvorstand. Weitere durch die Satzung vorgesehene Organe der Stiftung können bspw. Stiftungsrat, Verwaltungsrat, Kuratorium und Stiftungsversammlung sein.

---

<sup>3</sup> *IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740)* (Stand: 25.02.2000).

### 2.3. Stiftungszweck

- 7 Wesentliches Element der Stiftung ist der durch den Stifter festgesetzte Stiftungszweck, der steuerbegünstigt (gemeinnützig, mildtätig und/oder kirchlich), aber auch nicht steuerbegünstigt sein kann, jedoch grundsätzlich auf Dauer angelegt sein muss. Eine Ausnahme hiervon stellt die sog. Verbrauchsstiftung dar. Eine Verbrauchsstiftung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie neben den Erträgen auch das Stiftungsvermögen (vgl. Tz. 9) vollumfänglich oder teilweise für den Stiftungszweck einsetzen kann.<sup>4</sup> Die Stiftung ist an den Willen des Stifters gebunden. Dieser Wille schlägt sich im Stiftungsgeschäft und der Satzung der Stiftung nieder. Sofern der Wille des Stifters aus dem Stiftungsgeschäft und der Stiftungssatzung nicht eindeutig hervorgeht, ist der mutmaßliche Stifterwille bei Entstehen der Stiftung, ggf. unter Berücksichtigung seitdem geänderter Verhältnisse, zu ergründen.<sup>5</sup>
- 8 Stiftungen mit Unternehmensbezug werden gegründet, um mit den Unternehmenserträgen den Stiftungszweck zu fördern und/oder den Erhalt des Unternehmens über den „Generationswechsel“ hinaus zu sichern. Sie treten in zwei Ausprägungen auf, die untereinander kombinierbar sind: Zum einen kann die Stiftung selbst ein Unternehmen betreiben (Unternehmens-trägerstiftung); zum anderen kann die Stiftung sich auf die Verwaltung von Beteiligungen an einem oder mehreren Unternehmen beschränken (Unternehmensbeteiligungsstiftung).

### 2.4. Stiftungsvermögen und Erhalt des Grundstockvermögens

- 9 Das Stiftungsvermögen besteht aus dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen. Der dauerhaften Verwirklichung des Stiftungszwecks dient das Grundstockvermögen.
- 10 Das Grundstockvermögen umfasst:<sup>6</sup>
1. das zu erhaltende Vermögen, das der Stifter der Stiftung im Rahmen ihrer Errichtung gewidmet hat
  2. nach der Errichtung vom Stifter oder einem anderen Dritten dazu bestimmte Vermögenszuwendungen in Form von Zustiftungen
  3. von den zuständigen Stiftungsorganen zur ungeschmälerten Erhaltung bestimmtes Vermögen der Stiftung.
- 11 § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB regelt nunmehr bundeseinheitlich die ungeschmälerte Erhaltung des Grundstockvermögens, präzisiert jedoch nicht, ob es sich um eine Pflicht zur nominalen oder realen Erhaltung des Grundstockvermögens handelt. Darüber hinaus ist auch die Vorgabe einer gegenständlichen Erhaltung von einzelnen Gegenständen des Grundstockvermögens denkbar.
- 12 Die gesetzliche Pflicht zur Erhaltung des Grundstockvermögens bezieht sich grundsätzlich nicht gegenständlich auf einzelne Vermögensgegenstände, sondern auf den Wert des Grundstockvermögens im Zeitpunkt der Einbringung bzw. Widmung als Ganzes zuzüglich späterer Zuführungen, der dem Grundstockkapital entspricht. Die wertmäßige Erhaltung des Grund-

---

<sup>4</sup> Vgl. § 83b Abs. 1 Satz 2 BGB.

<sup>5</sup> Vgl. § 83 Abs. 2 BGB.

<sup>6</sup> Vgl. § 83b Abs. 2 BGB.

stockvermögens lässt sich konzeptionell auf Dauer durch die Erhaltung des Grundstockkapitals (Kapitalerhaltung) nachweisen. Dieses Verständnis der Vermögenserhaltung liegt der vorliegenden *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* zugrunde.

Das zu erhaltende Grundstockkapital bestimmt sich aus dem (Netto-)Wert des gewidmeten, zugestifteten oder dazu bestimmten Vermögens nach Abzug der übernommenen Verpflichtungen (z.B. aus Vermächnissen oder Verpflichtungen für die Pflege des Grabs des Stifters und seiner Angehörigen).

- 13 Sofern nach Satzung oder Stifterwillen vorgesehen, kann auch eine gegenständliche Erhaltung des Stiftungsvermögens oder einzelner Vermögensgegenstände geboten sein (Vermögens-/Substanzerhaltung, z.B. einer Unternehmensbeteiligung oder eines Denkmals). Die Erhaltung des Grundstockvermögens wird in diesen Fällen z.B. durch Inventarisierung, erforderliche Instandhaltungsmaßnahmen oder den Erhalt einer Beteiligungsquote im Fall einer Unternehmensträgerstiftung nachgewiesen. Wird das Grundstockvermögen unmittelbar zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke genutzt, ist dessen Gebrauchswert zu erhalten.<sup>7</sup> Unter Gebrauchswert ist die Erhaltung des gebrauchsfähigen Zustands für die bestimmungsgemäße Verwendung im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke zu verstehen.<sup>8</sup>
- 14 Dem Stiftungsvorstand obliegen die langfristige Planung und der Nachweis der Erhaltung des Grundstockvermögens. § 83c Abs. 1 BGB lässt offen, wie das Grundstockvermögen zu erhalten ist. Sofern weder durch den Stifterwillen noch durch die Satzung die Art der Vermögenserhaltung konkretisiert ist, sollte der Stiftungsvorstand bestrebt sein, unter Berücksichtigung der Stiftungszwecke den Wert des Grundstockvermögens bzw. das Grundstockkapital real (vgl. Tz. 67) zu erhalten, da ansonsten die Ertragskraft des Grundstockvermögens unter Berücksichtigung von Preissteigerungen im Zeitablauf abnimmt. Zumindest ist eine nominale Erhaltung des Grundstockkapitals erforderlich.<sup>9</sup> In jedem Fall sollte ein für die Stiftung zu präzisierendes und zu dokumentierendes, auf mehrere Jahre angelegtes Kapitalerhaltungskonzept zugrunde gelegt werden. Eine nur vorübergehende Minderung des Grundstockkapitals steht dem nicht entgegen, wenn die Planung erkennen lässt, wie das Ziel der Kapitalerhaltung innerhalb des festgelegten Konzeptes mittelfristig erreicht werden soll. § 83c Abs. 3 BGB ermöglicht darüber hinaus, dass – sofern nach Landesrecht entsprechend geregelt – die zuständige Aufsichtsbehörde auf Antrag der Stiftung für einen bestimmten Teil des Grundstockvermögens eine zeitlich begrenzte Ausnahme von der Kapitalerhaltung zulassen kann, wenn dadurch die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht beeinträchtigt wird. Soweit relevant, sollte auch dies in das Kapitalerhaltungskonzept des Stiftungsvorstands aufgenommen werden.
- 15 Das sonstige Vermögen ist Vermögen, das nicht Grundstockvermögen ist. Bei einer Verbrauchsstiftung besteht das Stiftungsvermögen aufgrund der Satzung nur aus sonstigem Vermögen. Weitere Bestimmungen zur Verwendung bzw. Verwaltung des sonstigen Vermögens können sich aus dem Willen des Zuwendenden ergeben. Bei einer reinen Verbrauchsstiftung

---

<sup>7</sup> Vgl. BT-Drs. 19/28173, S. 57.

<sup>8</sup> Vgl. auch IPSAS Conceptual Framework, Para. 5.8: "service potential" the capacity to provide services that contributes to achieving the entity's objectives. Service potential enables an entity to achieve its objectives without necessarily generating net cash inflows.

<sup>9</sup> Wenn außerdem eine Vermögens-/Substanzerhaltung (Tz. 13) vorgesehen ist, sind die einzelnen Vermögensgegenstände als solche zu erhalten.

bestimmt sich die Verwendung des sonstigen Vermögens nach dem gemäß § 81 Abs. 2 BGB satzungsmäßig zu bestimmenden Verbrauchsplan. Anders als das Grundstockvermögen kann bzw. muss das sonstige Vermögen für Stiftungszwecke verwendet werden (Admassierungsverbot).

### **3. Rechnungslegung**

#### **3.1. Grundlagen der Rechnungslegung**

- 16 Nachfolgend werden die gesetzlichen Vorschriften dargestellt, die bei der Rechnungslegung von Stiftungen zu berücksichtigen sind. In der Stiftungssatzung können weitergehende Regelungen zur Rechnungslegung und zu den Zuständigkeiten sowie den Verantwortlichkeiten hierfür erlassen werden, sofern nicht gesetzliche Vorschriften dem entgegenstehen.

##### **3.1.1. Vorschriften zur Rechnungslegung**

###### **3.1.1.1. Bürgerliches Gesetzbuch und Landesstiftungsrecht**

- 17 Die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) regeln die Grundzüge der Rechnungslegung für Stiftungen. Nach § 84a Abs. 1 BGB gelten grundsätzlich die Vorschriften zur Rechenschaft im Auftragsrecht (§§ 259, 260, 666 BGB). Nach § 666 BGB ist der Beauftragte verpflichtet, „dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen“.<sup>10</sup> Die gesetzliche Norm enthält zum Inhalt des Rechenschaftsberichts keine weiteren Vorgaben, sodass hier die allgemeine Verkehrsauffassung anzuwenden ist.
- 18 Für die Rechnungslegung wird auf die §§ 259, 260 BGB verwiesen, die eine Mindestanforderung darstellen. Danach hat ein Rechenschaftspflichtiger (hier: der Stiftungsvorstand) dem Adressaten (z.B. Stiftungsaufsicht und Finanzbehörden) eine die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und der Ausgaben enthaltende Rechnung schriftlich mitzuteilen und ggf. ein Bestandsverzeichnis vorzulegen. Das Gesetz enthält keine Regelungen über den Turnus der Rechenschaftslegung. Regelmäßig werden diese Normen heute als Pflicht zur periodischen Rechenschaftslegung verstanden, welche jährlich erfolgen sollte. Weder für die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben noch für das Bestandsverzeichnis bestimmt das BGB besondere Form- und Gliederungsvorschriften. Ergänzend zu den Vorschriften des BGB muss die Feststellbarkeit sowohl einer Zahlungsunfähigkeit als auch einer Überschuldung gewährleistet sein, um die Anforderungen der §§ 87b Satz 1, 42 Abs. 2 Satz 1 BGB i.V.m. §§ 17 und 19 InsO (Insolvenzantragspflicht) erfüllen zu können.
- 19 Die Landesstiftungsgesetze enthalten konkretisierende Regelungen zur Rechnungslegung. Einige verpflichten die Stiftung ausdrücklich zur ordnungsmäßigen Buchführung.<sup>11</sup> Die Pflicht zur ordnungsmäßigen Buchführung umfasst allerdings lediglich die allgemeinen Grundsätze

---

<sup>10</sup> Die Landesstiftungsgesetze konkretisieren diese Norm durch die Verpflichtung zur Abgabe eines Rechenschaftsberichts durch den Vorstand der Stiftung. Vgl. Tz. 20.

<sup>11</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Ziff. 3 StiftG BW, Artikel 14 Abs. 1, Satz 1 BayStG, § 5 Abs. 3 Hamb. StiftG, § 5 Abs. 1 StiftG Saar (eine Neufassung des StiftG Saar ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 4 Abs. 2 SächsStiftG (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 7 Abs. 1 StiftG SH.

der Ordnungsmäßigkeit (vgl. Tz. 35), nicht hingegen eine bestimmte Rechnungslegungsmethode, wie die doppelte Buchführung im handelsrechtlichen Sinne.

- 20 Alle Landesstiftungsgesetze verlangen, dass 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), aufstellen.<sup>12</sup>
- 21 Die Landesstiftungsgesetze enthalten keine Legaldefinitionen der in ihnen enthaltenen Begriffe. Teilweise wird der Begriff „Rechnungsabschluss“<sup>13</sup> bzw. „Jahresbericht“<sup>14</sup> verwendet, im Wesentlichen aber die Begriffe „Jahresrechnung“ und „Jahresabrechnung“, die im Folgenden als inhaltsgleich interpretiert werden. Die Landesstiftungsgesetze fordern als Mindeststandard die Erstellung einer Jahresrechnung, bestehend aus einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht.<sup>15</sup> Den Anforderungen der Landesstiftungsgesetze entspricht auch ein nach den kaufmännischen Grundsätzen aufgestellter Jahresabschluss. Dieser wird im Folgenden als „Jahresabschluss“ bezeichnet, während alle anderen Formen der Rechnungslegung als „Jahresrechnung“ bezeichnet werden.
- 22 Für die Stiftung als Ganzes ist unabhängig davon, ob bei ihr für einen Teilbereich spezifische Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden sind (vgl. Tz. 27), eine Jahresrechnung (vgl. Tz. 88) oder ein Jahresabschluss zu erstellen.
- 23 Teilweise geben staatliche oder kirchliche Aufsichtsbehörden zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung Empfehlungen für die Rechnungslegung heraus, z.B. Schemata oder Vorlagen zu Überleitungsrechnungen. Wenn diese nicht den Vorgaben dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* entsprechen, ist diese Stellungnahme vorrangig zu beachten. Soweit die o.g. Empfehlungen über die im Folgenden dargelegten Vorgaben hinaus gehen, ist deren Umsetzung als Nebenrechnung anzusehen, die nicht zwingend als Bestandteil der Jahresrechnung bzw. des Jahresabschlusses zu verstehen ist.

---

<sup>12</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Ziff. 3 StiftG BW, Artikel 14 Abs. 1, Satz 4 BayStG, § 8 Abs. 1 Ziff. 2 StiftG Bln (eine Neufassung des StiftG Bln ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 1 StiftG Bbg, § 6 Abs. 3 Ziff. 2 StiftG Bremen, § 5 Abs. 3 Hamb. StiftG, § 6 Abs. 1 Nr. 2 HStiftG, § 4 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG M-V, § 11 Abs. 3 NStiftG (eine Neufassung des NStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 1 StiftG NRW, § 7 Abs. 4 StiftG RP (eine Neufassung des StiftG RP ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 11 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG Saar (eine Neufassung des StiftG Saar ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 2 SächsStiftG (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 7 Abs. 5 StiftG LSA (eine Neufassung des StiftG LSA ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 8 Abs. 1 StiftG SH, § 8 Abs. 4 ThürStiftG (eine Neufassung des ThürStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend).

<sup>13</sup> Vgl. § 6 Abs. 2 SächsStiftG (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend).

<sup>14</sup> Vgl. § 8 Abs. 4 ThürStiftG (eine Neufassung des ThürStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend).

<sup>15</sup> Verschiedentlich wird die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung entsprechend kameralistischer Übung mit einem Haushaltsplan (Etat) verbunden. Eine solche Verbindung ist auch im Zusammenhang mit einer kaufmännischen Bilanzierung möglich. Der Haushaltsplan ist nicht Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung*. Dies gilt auch für den „Voranschlag“ gemäß Artikel 14 Abs. 1 Satz 3 BayStG. Der Voranschlag kann jedoch Bestandteil des Nachweises der planmäßigen Kapitalerhaltung sein (vgl. Tz. 13).

### 3.1.1.2. Handelsrecht und andere gesetzliche Vorschriften zur kaufmännischen Rechnungslegung

- 24 Unternehmensbeteiligungsstiftungen (vgl. Tz. 8) unterliegen als Kaufleute den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 bis 263 HGB), wenn der von ihnen verwaltete Anteilsbesitz so umfangreich ist, dass seine Verwaltung nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 HGB).<sup>16</sup>
- 25 Eine Unternehmensträgerstiftung (vgl. Tz. 8) hat im unternehmerischen Bereich die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten (§§ 238 ff. HGB) einzuhalten, wenn sie mit einem von ihr unterhaltenen Geschäftsbetrieb Kaufmann ist. Dies gilt auch für steuerbegünstigte Stiftungen, die einen Geschäftsbetrieb (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb, Betrieb gewerblicher Art) führen, der nach Art und Umfang ein kaufmännisches Gewerbe darstellt.
- 26 Sofern eine Stiftung als ein Unternehmen i.S. des Publizitätsgesetzes zu qualifizieren ist (§ 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 4 PublG), finden die §§ 264 Abs. 1a, 265, 266, 268 bis 275, 277, 284, 285 Nr. 1 bis 4, 7 bis 13, 15a, 17 bis 34, 286, 289 HGB sinngemäß Anwendung (vgl. § 5 PublG). Auf Stiftungen, die Mutterunternehmen eines Konzerns i.S. des Publizitätsgesetzes sind, sind zusätzlich die §§ 290 bis 315 und 315e HGB weitgehend sinngemäß anzuwenden (vgl. §§ 11 bis 13 PublG).
- 27 Ferner kann sich eine Verpflichtung zur Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften oder zur Rechnungslegung aus branchenspezifischen Gesetzen bzw. -verordnungen ergeben (z.B. Krankenhausbuchführungsverordnung, Pflege-Buchführungsverordnung, Werkstättenverordnung, Heimgesetz, Rettungsdienstgesetz, Kindergartengesetz). Diese Pflicht betrifft regelmäßig nur die entsprechenden Teilbereiche (z.B. Leistungen nach SGB XI für die Rechnungslegung nach der Pflege-Buchführungsverordnung). Sofern eine Stiftung aufgrund handelsrechtlicher oder branchenspezifischer Gesetze oder Vorschriften mit einem Teilbereich den handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten (§§ 238 ff. HGB) unterliegt, empfiehlt es sich aber im Interesse einer einheitlichen Abbildung, die Rechnungslegung der Stiftung insgesamt nach kaufmännischen Grundsätzen zu führen.

### 3.1.1.3. Steuerrecht

- 28 Verfolgt eine Stiftung steuerbegünstigte Zwecke nach den Bestimmungen der Abgabenordnung, schreibt § 63 Abs. 3 AO „ordnungsgemäße Aufzeichnungen“ über Einnahmen und Ausgaben vor, um den Nachweis der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zu führen. Dabei sind die Vorschriften der Abgabenordnung über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff. AO) zu beachten.

---

<sup>16</sup> Bei Einzelkaufleuten hat der Gesetzgeber eine kaufmännische Buchführung und Bilanzierung vorgesehen, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Grenzen von 600.000 EUR Umsatzerlöse oder 60.000 EUR Jahresüberschuss überschritten sind (§ 241a HGB). Nach dem zum Zeitpunkt der Verabschiedung des Entwurfs dieser Stellungnahme vorliegenden Regierungsentwurf zum Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) sollen die Grenzen auf 800.000 EUR bzw. 80.000 EUR angehoben werden (Drs. 20/9341).



- 29 Nach der abgeleiteten Buchführungspflicht (§ 140 AO) haben die Stiftungen, die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (vgl. Tz. 24 ff.) unterliegen, diese auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen. Ferner ergibt sich beim Überschreiten der Grenzen des § 141 AO die Verpflichtung zur weitgehend entsprechenden Anwendung der §§ 238 bis 263 HGB (originäre Buchführungspflicht), sofern die Stiftung nicht schon aufgrund des Handelsrechts (vgl. Tz. 24 ff.) zur Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegungsvorschriften verpflichtet ist. In erster Linie hat § 141 AO Bedeutung für steuerpflichtige, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke nach den Bestimmungen der Abgabenordnung verfolgen.
- 30 Unabhängig von den Rechnungslegungsvorschriften des BGB und ggf. HGB verlangt der Anwendungserlass zur Abgabenordnung für steuerbegünstigte Körperschaften i.S. von § 51 AO einen gesonderten Ausweis der Rücklagen nach § 62 AO in der steuerlichen Rechnungslegung.<sup>17</sup> Dieser sollte in einer Nebenrechnung für steuerliche Zwecke erfolgen. Des Weiteren ist zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO eine Mittelverwendungsrechnung aufzustellen, ohne dass deren Inhalt im Einzelnen vorgegeben ist.<sup>18</sup>

### 3.1.2. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung

- 31 Für die Rechnungslegung einer Stiftung ist grundsätzlich der Vorstand nach § 84a Abs. 1 i.V.m. §§ 259, 260, 666 BGB verantwortlich (vgl. Tz. 17). Es wird empfohlen, dass der Vorstand die Jahresrechnung bzw. den Jahresabschluss in entsprechender Anwendung des § 245 HGB unter Angabe des Datums unterzeichnet. Hat die Stiftung einen Vertreter i.S. des § 84 Abs. 5 i.V.m. § 30 BGB, kann die Unterzeichnung auch durch diesen erfolgen, sofern dies der erteilten Befugnis entspricht.
- 32 Unabhängig von der Vorlage der Rechnungslegung bei der Stiftungsaufsicht sollte jährlich ein neben dem Stiftungsvorstand eingerichtetes und von der Rechnungslegung unabhängiges Organ (z.B. Stiftungsrat) die Rechnungslegung feststellen bzw. genehmigen, sofern die Stiftungssatzung entsprechende Zuständigkeiten vorsieht (vgl. Tz. 6). Die konkrete Ausgestaltung der Überwachungsfunktion dieses weiteren Organs ergibt sich nach Art und Umfang aus den Bestimmungen der Satzung.<sup>19</sup>

### 3.1.3. Zwecke der Rechnungslegung

- 33 Die Rechnungslegung von Stiftungen hat eine Dokumentations-, eine Rechenschafts- und eine Informationsfunktion sowie eine Gläubigerschutzfunktion. Die Dokumentationsfunktion dient dem vollständigen, zweckmäßigen und übersichtlichen Festhalten aller Geschäftsvorfälle. Der Stiftungsvorstand, der als Beauftragter fremde Angelegenheiten ausführt, hat über die dem Stiftungszweck entsprechende Verwendung der anvertrauten Mittel Rechenschaft abzulegen. Unter dem Aspekt der Informationsfunktion sollen durch die Rechnungslegung von

---

<sup>17</sup> Vgl. AEAO i.d.F. vom 03.11.2022 zu § 62, Nr. 14.

<sup>18</sup> Vgl. AEAO i.d.F. vom 03.11.2022 zu § 55, Nr. 29.

<sup>19</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021))* (Stand: 29.10.2021), Tz. 55 und *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F. (10.2012))* (Stand: 29.10.2021), Tz. A4.

Stiftungen in erster Linie die Stiftungsorgane und die Stiftungsaufsicht informiert werden. Als Adressaten kommen ferner die Stifter, die Zustifter, die Spender<sup>20</sup>, die Empfänger von Stiftungsleistungen, die Finanzverwaltung sowie die interessierte Öffentlichkeit in Betracht.

- 34 Da die Stiftung ihren Gläubigern nur mit dem Vermögen haftet, hat die Rechnungslegung im Interesse der Gläubiger auch den Zweck des Nachweises der Schuldendeckungsfähigkeit. Hierzu ist es notwendig, dass der Stiftungsvorstand durch die Rechnungslegung Anzeichen einer etwaigen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erkennen kann.
- 35 Eine weitere wesentliche Funktion der Rechnungslegung von Stiftungen ist ferner der Nachweis sowohl der satzungsgemäßen Mittelverwendung als auch der Vermögens- bzw. Kapitalerhaltung. Diese Zwecke werden ausdrücklich in den Landesstiftungsgesetzen genannt.

#### **3.1.4. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen**

- 36 Die Rechnungslegung von Stiftungen nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* hat sich an den folgenden allgemeinen Grundsätzen auszurichten:
- Richtigkeit und Willkürfreiheit
  - Klarheit und Übersichtlichkeit
  - Vollständigkeit und Saldierungsverbot
  - Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten
  - vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden
  - Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit
  - Fortführung der Tätigkeit.
- 37 Diese Grundsätze sind gesetzlich nur für Kaufleute ausdrücklich vorgeschrieben; sie entsprechen aber den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechenschaft und sind insoweit auch für andere Formen der Rechnungslegung (z.B. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht) maßgeblich.
- 38 Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung stellt grundsätzlich die der Stiftung zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel in der betrachteten Periode dar (vgl. Tz. 91). Aus ihr wird nicht erkennbar, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden. Sie kann deshalb nur für leicht zu überschauende Verhältnisse angemessen und ausreichend sein, in denen sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken.
- 39 Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach der Doppik geführten kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit betreffend abgegrenzter Stiftungsergebnisse ist es sachgerecht, dass Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben oder deren Stiftungstätigkeit nicht

---

<sup>20</sup> Sofern eine Stiftung neben ihrer gewöhnlichen Stiftungstätigkeit auch in nicht unwesentlichem Umfang Spenden sammelt und verwendet, sind für diesen Bereich die in der *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)* (Stand: 11.03.2010) dargestellten Grundsätze zu beachten.

durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist (z.B. durch Investitionen in unregelmäßigen Zeitabständen), auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung nach den Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute ausgestalten.

- 40 Legt eine Stiftung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung und ist sie an einem oder mehreren Tochterunternehmen beteiligt, empfiehlt sich die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung von Kapitalgesellschaften (§§ 290 bis 315e HGB). Dies gilt insb. dann, wenn ein umfangreicher Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen der Stiftung und den Tochterunternehmen besteht oder wesentliche Vermögensteile oder Stiftungsaktivitäten in die Tochterunternehmen ausgegliedert wurden.

### **3.1.5. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht**

- 41 Zivilrechtlich entsteht die Stiftung mit dem Tag der Anerkennung durch die zuständige Behörde. Eine „Vorstiftung“, ähnlich einer Vorgesellschaft (z.B. einer GmbH) gibt es nicht.<sup>21</sup> Die Pflicht zur Rechnungslegung beginnt mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit, spätestens jedoch mit dem Tag der Anerkennung. Bei Stiftungserrichtung von Todes wegen gilt die Stiftung gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB für die Zuwendungen als schon vor dem Tod des Stifters entstanden. In diesem Fall beginnt die Pflicht zur Rechnungslegung mit der fingierten Entstehung der Stiftung.
- 42 Stiftungen werden entweder kraft Gesetzes (durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Erlangung der Rechtskraft des Bescheids zur Ablehnung mangels Masse, vgl. § 87b i.V.m. § 42 Abs. 1 Satz 1 BGB), aufgrund von Satzungsvorschriften, durch Organbeschluss oder durch Hoheitsakt (§§ 87, 87a BGB) aufgelöst. Wird über das Vermögen der Stiftungen nicht das Insolvenzverfahren eröffnet, findet i.d.R. eine Liquidation statt (§ 87c i.V.m. §§ 46 bis 53 BGB). Liquidatoren werden bestellt, die das Stiftungsvermögen veräußern und die Schulden tilgen und anschließend das verbleibende Stiftungsvermögen an die Anfallberechtigten auszahlen. Die Auflösung ist öffentlich bekannt zu machen (§ 50 BGB). Nach § 51 BGB darf das Vermögen erst nach Ablauf eines Jahres, gerechnet ab der Bekanntmachung der Auflösung, an die Anfallberechtigten ausgekehrt werden; solange bleibt die Rechnungslegungspflicht bestehen.

## **3.2. Jahresabschluss und Lagebericht**

- 43 Für Stiftungen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften, ihrer Satzung oder aufgrund der in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gegebenen Empfehlung einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, ergeben sich die nachstehenden Grundsätze und Besonderheiten.
- 44 Der Jahresabschluss muss zumindest aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, wobei die Anwendung der Vorschriften des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§§ 238 bis 263 HGB), die für alle Kaufleute Geltung haben, erforderlich ist. Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

---

<sup>21</sup> Vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 11.02.2015, X R 36/11.

- 45 Unabhängig von der Größe der Stiftung sollte ein Anhang unter sinngemäßer Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 284 ff. HGB) aufgestellt werden. Dies dient dem besseren Verständnis der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Zudem wird die aufgrund der Pflicht zur Erhaltung des Grundstockkapitals (vgl. Tz. 9) besonders bedeutsame Nachvollziehbarkeit der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gewährleistet. Weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten der Stiftung von Bedeutung sind, sollten ebenfalls in den Anhang aufgenommen werden, bspw. Hinweis auf das Kapitalerhaltungskonzept oder auf nicht bilanzierte Leistungszusagen, die unter dem Vorbehalt ausreichender Stiftungsmittel erteilt werden.
- 46 Darüber hinaus sollten Stiftungen als Körperschaften die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) anwenden. Dies gilt insb., sofern die Stiftung die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt und die Komplexität der Tätigkeit dies erfordert. Dabei sollte anstelle der Umsatzerlöse auf den Gesamtbetrag der Erträge abgestellt werden (neben den Umsatzerlösen bspw. laufende Zuwendungen und Erträge aus der Vermögensverwaltung).
- 47 Bei entsprechender Komplexität der Stiftungstätigkeit wird empfohlen, einen Lagebericht aufzustellen. In diesem Fall ist § 289 HGB sinngemäß anzuwenden und der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Stiftung so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei hat er eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Stiftungstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Stiftung zu enthalten. In die Analyse sind die für die Stiftungstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Bei Stiftungen kann es sinnvoll sein, auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.<sup>22</sup>
- 48 Die in den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzunehmenden Angaben können ganz oder teilweise im Lagebericht gegeben werden. Beispielsweise kann entweder im Lagebericht oder im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks über die satzungsgemäßen Leistungen berichtet werden. Zum Inhalt des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks vgl. Tz. 107.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Die Richtlinie (EU) 2022/2464 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (sog. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)) ist am 05.01.2023 in Kraft getreten. Die CSRD löst die bisherige Richtlinie 2014/95/EU (sog. CSR-Richtlinie) ab und ändert u.a. die Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU). EU-Mitgliedstaaten sind verpflichtet, bis spätestens Juli 2024 die neuen Vorschriften in nationales Recht umzusetzen. Zum Zeitpunkt der Verabschiedung des *Entwurfs dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* steht das Umsetzungsgesetz der CSRD noch aus und es ist daher offen, inwiefern Stiftungen in den sachlichen Anwendungsbereich der CSRD fallen.

<sup>23</sup> Sofern Stiftungen eine Vielzahl von Projekten verfolgen, kann es sinnvoll sein, eine Projektberichterstattung nach den Grundsätzen von *IDW RS HFA 21*, Tz. 53 ff., in den Lagebericht bzw. den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzunehmen.

### 3.2.1. Ansatz

- 49 Stiftungen, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben die allgemeinen Ansatzvorschriften nach §§ 246 bis 251 HGB zu berücksichtigen.<sup>24</sup>

### 3.2.2. Bewertung

- 50 Stiftungen, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben die allgemeinen Bewertungsgrundsätze nach §§ 252 ff. HGB zu berücksichtigen. Dabei kommt den Regelungen zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6, Abs. 4 HGB bei Stiftungen besondere Bedeutung zu, um einen zutreffenden Einblick in die Vermögenslage zu gewähren.
- 51 Für die Auslegung der Frage, wann eine Wertminderung von Finanzanlagen im Jahresabschluss von Stiftungen voraussichtlich dauernd ist (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB), sollten die in *IDW RS VFA 2*<sup>25</sup> genannten Grundsätze angewendet werden.<sup>26</sup>
- 52 Bei unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen (insb. durch Stiftungsakt und bei Zustiftungen übertragenes Sachvermögen sowie Sachspenden) ist von einem Bewertungswahlrecht auszugehen, welches sich am Zweck der Zuwendung orientiert. Dabei sollte zum Erwerbszeitpunkt grundsätzlich der vorsichtig geschätzte beizulegende Zeitwert (fiktive Anschaffungskosten) angesetzt werden, da durch einen entsprechenden wertmäßigen Ansatz des Zugangs der unentgeltlich erhaltenen Vermögensgegenstände der Einblick in die tatsächliche Vermögens- und Ertragslage der Stiftung verbessert wird.
- 53 Der beizulegende Zeitwert ist i.d.R. mit demjenigen Betrag identisch, welchen die Stiftung bei einem entgeltlichen Erwerb der Vermögensgegenstände hätte aufwenden müssen, wenn diese ihr nicht unentgeltlich zugewendet worden wären. Sind für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts Börsen- oder Marktpreise nicht verfügbar, so kann z.B. der in der Zuwendungsbescheinigung für steuerliche Zwecke bestätigte Zeitwert ein Anhaltspunkt für den beizulegenden Zeitwert darstellen. Ebenso können bei einer Übertragung von Vermögensgegenständen die fortgeführten Anschaffungskosten (Buchwerte) des Rechtsvorgängers zum Übertragungszeitpunkt ein Anhaltspunkt für die Bewertung sein. Bei unentgeltlichem Erwerb einer Unternehmensbeteiligung kann aus Vereinfachungsgründen auch der Wert des anteiligen (Konzern-)Eigenkapitals im Zeitpunkt des Erwerbs als vorsichtige Annäherung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen werden. Im Rahmen der Wertfindung sind die allgemeinen Grundsätze zur Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung (vgl. Tz. 35) zu beachten. Je nach

---

<sup>24</sup> Stiftungen sollten im Interesse der Vermeidung einer künftigen Belastung des Stiftungsvermögens durch in der Vergangenheit verursachte Aufwendungen von der Anwendung des Passivierungswahlrechts nach Artikel 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB für vor dem 01.01.1987 rechtsverbindlich zugesagte Pensionsleistungen absehen.

<sup>25</sup> *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auslegung des § 341b HGB (neu) (IDW RS VFA 2)* (Stand: 08.04.2002).

<sup>26</sup> Siehe ergänzend die Konkretisierung dieser Kriterien in der Ergebnisberichterstattung zur 149. Sitzung des Versicherungsfachausschusses (VFA), FN-IDW 2002, S. 667, bestätigt durch fachlichen Hinweis des IDW Versicherungsfachausschusses vom 27.10.2022.

Bedeutsamkeit des Vermögensgegenstandes und unter Beachtung etwaiger Willensbekundungen des Zuwendenden, kann auch eine gutachterliche Ermittlung nach allgemein anerkannten Bewertungsmethoden erforderlich sein (z.B. *IDW S1 i.d.F.2008*<sup>27</sup>).

- 54 Alternativ zum beizulegenden Zeitwert ist auch der Ansatz eines Merkpostens bzw. eines Erinnerungswertes möglich, da tatsächlich keine oder nur geringe Anschaffungskosten angefallen sind. Aufgrund eines eingeschränkten Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage, sollte dieser Ansatz allerdings bei Vermögensgegenständen des Grundstockvermögens nur erfolgen, wenn der entsprechende unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstand gegenständlich zu erhalten ist (vgl. Tz. 12).

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

- 55 Es empfiehlt sich, die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach den Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB aufzustellen. Dabei ist den Strukturmerkmalen von Stiftungen ggf. durch Weglassen von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB), durch Hinzufügung neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) oder Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (§ 265 Abs. 6 HGB) Rechnung zu tragen.
- 56 Sofern Stiftungen nicht nach den Grundsätzen für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) Rechnung legen, erfordert eine ordnungsmäßige Rechnungslegung in der Bilanz (§§ 246 Abs. 1, 247 HGB) zumindest das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.
- 57 Vermögensgegenstände, die der Stiftung im Rahmen der Errichtung oder einer späteren Zustiftung zugewandt wurden, können dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sein. Die Zuordnung richtet sich nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen und dem Stifterwillen. Sofern der Stifterwille vorsieht, dass einzelne Vermögensgegenstände gegenständlich zu erhalten sind (vgl. Tz. 13), ist dies im Jahresabschluss zu dokumentieren.
- 58 Die Aufwendungen und Erträge sind in einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 2 HGB) gegenüberzustellen. Obgleich nach den Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute keine detaillierten gesetzlichen Vorschriften zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, ist auch hier eine sachgerechte Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge erforderlich. Dabei sollte die Gliederung einen so vollständigen, klaren und zutreffenden Einblick in die Stiftungstätigkeit geben, dass sich der Adressat ein Urteil über die Verwendung des eingesetzten Vermögens und der damit erzielten Erträge bilden kann. Es empfiehlt sich, die Gewinn- und Verlustrechnung unter Berücksichtigung der Gliederungsvorgaben für Kapitalgesellschaften nach dem Gesamtkostenverfahren i.S. von § 275 Abs. 2 HGB oder dem Umsatzkostenverfahren i.S. von § 275 Abs. 3 HGB aufzustellen.
- 59 Der Ausweis von unmittelbar und mittelbar der Zweckerfüllung dienenden Aufwendungen (z.B. „Projektaufwendungen“) richtet sich danach, ob die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt wird. Bei Anwendung des Ge-

---

<sup>27</sup> *IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008)* (Stand: 04.07.2016).

samtkostenverfahrens ist ein gesonderter Posten hierfür (z.B. „Projektaufwendungen“), welcher Material-, Personal- und sonstigen Aufwand bündelt, nicht zulässig. Um weitergehenden Informationsbedürfnissen Rechnung zu tragen, empfiehlt sich bei den entsprechenden Posten ein Davon-Vermerk oder eine separate Aufstellung im Anhang. Sofern diese eine erhebliche Bedeutung haben, können Projektaufwendungen, die ausschließlich sonstigen betrieblichen Aufwand betreffen, als gesonderter Posten oder mit einem Davon-Vermerk ausgewiesen werden. Kommt das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung, kann ein separater Ausweis von „Projektaufwendungen“ anstelle des Postens „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ erfolgen. Zudem kann der Posten „Vertriebskosten“ durch den Posten „Werbeaufwand“ (z.B. „Aufwendungen für Öffentlichkeitsarbeit und Mitteleinwerbung“) ersetzt werden. Um weiteren Informationsbedürfnissen Rechnung zu tragen, empfiehlt sich ein Ausweis des Material- und Personalaufwands als Davon-Vermerk oder im Anhang.

- 60 Nach Maßgabe des § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB dürfen grundsätzlich Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden.
- 61 In Anlehnung an § 265 Abs. 2 HGB sollten auch Stiftungen, die ansonsten lediglich nach den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238 bis 263 HGB) Rechnung legen, in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu jedem Posten den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angeben.

#### **3.2.4. Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung**

- 62 Das Eigenkapital der Stiftung sollte wie folgt gegliedert werden:

A. Eigenkapital:

- I. Grundstockkapital
  1. Errichtungskapital
  2. Zustiftungskapital
  3. Zuführungskapital
- II. Verbrauchskapital
- III. Kapitalrücklage
- IV. Ergebnisrücklagen
- V. Umschichtungsergebnisse
- VI. Ergebnisvortrag

- 63 Wird die Stiftung auf unbestimmte Zeit (Ewigkeitsstiftung) errichtet, bildet das Grundstockkapital wertmäßig das Grundstockvermögen auf der Passivseite der Bilanz ab und zeigt damit den Nominalwert des zu erhaltenden Kapitals (vgl. Tz. 9 bis 11). Die wertmäßige Erhaltung des Grundstockvermögens auf der Aktivseite der Bilanz ist durch Veränderungen in der Zusammensetzung des Vermögens im Zeitablauf kaum nachvollziehbar und nachweisbar. Sofern keine gegenständliche Erhaltung von Grundstockvermögen nach den satzungsmäßigen Bestimmungen im Einzelfall geboten ist, ist daher konzeptionell die Erhaltung des Grundstockkapitals auf der Passivseite der Bilanz der Stiftung nachzuweisen (Kapitalerhaltung).

- 64 Ist das Vermögen einer Stiftung bei der Errichtung ganz (Verbrauchsstiftung) oder teilweise (hybride Stiftung) zum Verbrauch bestimmt, wird dieses Vermögen bzw. dieser Teilbetrag des Vermögens wertmäßig als Verbrauchskapital ausgewiesen.
- 65 Das Grundstockkapital sollte, im Sinne einer transparenten Rechenschaft, in der Bilanz oder im Anhang weiter untergliedert werden. Das Errichtungskapital entspricht dabei dem Wert des (Netto-)Vermögens, (vgl. hierzu Tz. 12), das der Stiftung im Rahmen der Errichtung durch Stiftungsakt vom Stifter übertragen worden und dauerhaft zu erhalten ist (zum korrespondierenden Grundstockvermögen siehe Tz. 10 Nr. 1). Wird die Stiftung zu einem späteren Zeitpunkt entweder vom ursprünglichen Stifter oder von einem Dritten mit (Grundstock-)Vermögen dauerhaft ausgestattet, so ist dieses Zustiftungskapital gesondert auszuweisen. Wird überdies das Grundstockvermögen auf Beschluss des Stiftungsvorstands durch Mittel, die von der Stiftung erwirtschaftet wurden und die zukünftig dauerhaft erhalten werden sollen, aufgestockt, so sind diese Werte gesondert als Zuführungskapital im Grundstockkapital auszuweisen.
- 66 Das Zuführungskapital kann auf der Grundlage eines dokumentierten Beschlusses des Stiftungsvorstands, ggf. unter Einbeziehung oder Mitwirkung eines hierzu bestimmten weiteren Organs, aus nicht zweckentsprechend zu verwendenden Eigenkapitalbestandteilen (vgl. Tz. 70) gebildet werden. Das Zuführungskapital unterliegt dann der Kapitalerhaltung wie das Errichtungskapital und das Zustiftungskapital.
- 67 Da das BGB weder eine nominale noch eine reale Kapitalerhaltung verbindlich vorschreibt, kann der Stifter die Entscheidung, wie das Grundstockkapital erhalten werden soll, im Stiftungsgeschäft oder in der Satzung der Stiftung regeln. Sofern der Stifter keine Vorgaben hinsichtlich der Art oder der Dauer der Kapitalerhaltung gemacht hat, ist das Grundstockkapital zumindest nominal ungeschmälert zu erhalten. In Anbetracht einer Inflation ist eine reale Kapitalerhaltung empfehlenswert, da ansonsten kein zusätzliches Vermögen gebildet wird, dessen Erträge die dauerhafte, wertgleiche Verwirklichung der Stiftungszwecke ermöglicht.
- 68 Zum Nachweis der Kapitalerhaltung auf den Abschlussstichtag ist dem zu erhaltenden Kapital das der Stiftung dauerhaft zur Verfügung stehende Eigenkapital gegenüberzustellen. Im Falle der nominalen Kapitalerhaltung entspricht das zu erhaltende Kapital dem Grundstockkapital. Im Falle der realen Kapitalerhaltung ist das Grundstockkapital zur Ermittlung des zu erhaltenden Kapitals zu indexieren.<sup>28</sup> Die Indexierung sollte im Anhang oder – sofern ein solcher nicht aufgestellt wird – unter der Bilanz oder in einer separaten Dokumentation dargestellt werden.
- 69 Das der Stiftung dauerhaft zur Verfügung stehende Kapital entspricht unabhängig von der Art der Kapitalerhaltung der Summe folgender bilanzieller Eigenkapitalbestandteile zzgl. stiller Reserven abzüglich stiller Lasten: Grundstockkapital, Kapitalrücklage, einzelne Ergebnisrücklagen (Kapitalerhaltungsrücklage und langfristig verfügbare Rücklagen ohne Zweckbindung) (vgl. Tz. 77) und Umschichtungsergebnisse. Ein negativer Ergebnisvortrag schmälert hingegen das dauerhaft zur Verfügung stehende Kapital.
- 70 Kann die Erhaltung des Grundstockkapitals allein aus der Bilanz nicht nachvollzogen werden, sind Zusatzangaben im Anhang oder – sofern ein solcher nicht aufgestellt wird – unter der

---

<sup>28</sup> Dabei sollte grundsätzlich der harmonisierte Verbraucherpreisindex verwendet werden, es sei denn, dass im Einzelfall ein Branchenindex sachgerechter erscheint.



Bilanz oder in einer separaten Dokumentation über die Zeitwerte der Vermögensgegenstände und Schulden der Stiftung vorzunehmen.

- 71 In den Berichtsjahren, in denen die Kapitalerhaltung (Tz. 67) nicht gelingt, hat der Vorstand zusätzlich zu erläutern (z.B. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks), wie die Kapitalerhaltung im Rahmen seines Kapitalerhaltungskonzeptes (Tz. 13) mittelfristig erreicht werden soll.
- 72 Als Verbrauchskapital werden neben dem bei der Errichtung einer Stiftung eingebrachten Verbrauchskapital auch sonstige Zuwendungen erfasst, die der Stifter oder ein Dritter zum planmäßigen Verbrauch nach konkreten satzungsmäßigen Bestimmungen, vertraglichen Regelungen oder Auflagen in das sonstige Vermögen leistet. Da diese Zuwendungen nicht dem Grundstockkapital zuzuordnen sind, sind sie auch nicht ungeschmälert zu erhalten.
- 73 Als Kapitalrücklage werden sonstige Zuwendungen erfasst, die der Stifter oder ein Dritter zur Stärkung des Kapitals (z.B. zur Erfüllung des zugrunde liegenden Kapitalerhaltungskonzeptes, Tz. 13) leistet und die nach dem Willen des Zuwendenden oder dem Zweck der Mittel weder dem Grundstockkapital noch dem Verbrauchskapital zuzuordnen sind.
- 74 Werden einer Stiftung im Nachgang zu ihrer Errichtung Mittel zugewendet, ist die Formulierung des Stifterwillens bzw. des Zuwendenden in der Praxis in vielen Fällen nicht ausreichend präzise, um eine Abgrenzung zwischen einer Zustiftung, sonstigen Zuwendungen in das Vermögen und einer laufenden Zuwendung zur freien Verwendung (Spende) an die Stiftung vornehmen zu können. Sofern der eindeutige Wille des Zuwendenden hinsichtlich einer dauerhaften Vermögensmehrung der Stiftung (Zustiftung oder sonstige Zuwendungen, die als Verbrauchskapital oder Kapitalrücklage zu erfassen sind, Tz. 73) nicht erkennbar ist, sollte das zugewendete Vermögen als Spende qualifiziert und in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Abweichend von der vorgenannten Regelung kann auch eine Zuführung in das Grundstockkapital (Zustiftung) oder die Kapitalrücklage (Tz. 73) vorgenommen werden, wenn die Zuwendung entweder von Todes wegen erfolgt, ohne dass ein eindeutiger Wille des Erblassers erkennbar ist, oder der zugewendete Vermögensgegenstand seiner Art nach dazu geeignet ist, dauerhaft zum Vermögen der Stiftung zu gehören.
- 75 Erfolgt die Einbringung des einer Stiftung zu deren Errichtung gemäß Stiftungsakt zuzuführenden Grundstockvermögens ratierlich, so ist der Betrag des noch nicht eingebrachten Vermögens offen vom Grundstockkapital abzusetzen. Sofern aus Zustiftungen eine ratierliche Vermögenszuführung erfolgt, ist das Zustiftungskapital korrespondierend zur Vermögenszuführung aufzustocken.
- 76 Bei den Ergebnismrücklagen handelt es sich um Eigenkapitalbestandteile, die i.d.R. in Analogie zu den Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB aus dem Ergebnis gebildet werden. Die Höhe der Rücklagenzuführung ist begrenzt auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss der Rechnungsperiode sowie einen ggf. vorhandenen Ergebnisvortrag des Vorjahres.
- 77 Die Ergebnismrücklagen können weiter aufgegliedert werden, z.B. nach Projekten oder anderen Zweckbindungen (vgl. Tz. 81). Erfolgt eine weitere Aufgliederung, ist auch die weitere Verwendung entsprechend der Rücklagenbildung darzustellen. Sofern aus den handelsrechtlichen Überschüssen Mittel für größere Investitionen angespart werden, können auch solche Ansparrücklagen als zweckgebundene Ergebnismrücklagen erfasst werden. Bei Erwerb und Aktivierung der betreffenden Vermögensgegenstände empfiehlt es sich, den entsprechenden Betrag

innerhalb der Ergebnismrücklagen als längerfristig gebundene Rücklage auszuweisen (sog. nutzungsgebundenes Kapital). Korrespondierend zu den Abschreibungen kann in Folgejahren eine Entnahme erfolgen. Soweit zur realen Kapitalerhaltung aus den Ergebnissen eine entsprechende (Kapitalerhaltungs-)Rücklage gebildet wird, ist diese offen in den Ergebnismrücklagen auszuweisen. Auch Ergebnisse aus Umschichtungen des sonstigen Vermögens können den Ergebnismrücklagen zugeführt werden (sog. Umschichtungsrücklage). Zu den Umschichtungen aus Grundstockvermögen vgl. Tz. 80.

- 78 Werden durch Umschichtungen oder Wertänderungen des Grundstockvermögens Umschichtungsergebnisse erzielt, sollten diese als separater Posten innerhalb des Eigenkapitals der Stiftung ausgewiesen werden. Dies dient u.a. dem Nachweis über die Wertentwicklung des Grundstockvermögens. Der Posten hat sämtliche Aufwendungen oder Erträge aus Umschichtungen des Grundstockvermögens zu erfassen. Unter die Aufwendungen und Erträge fallen auch (außer-)planmäßige Abschreibungen und daraus ggf. später resultierende Zuschreibungen des Grundstockvermögens. Insofern kann der Posten „Umschichtungsergebnisse“ auch negativ werden. Da unter dem Posten „Umschichtungsergebnisse“ nur Ergebnisse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens (vgl. Tz. 9) ausgewiesen werden, muss die Zurechnung der Umschichtungsergebnisse durch eine entsprechende Dokumentation der Stiftung nachgewiesen werden.
- 79 Vorschriften der Abgabenordnung (insb. § 62 AO) sind für die Rücklagenbildung aus Sicht der an das Handelsrecht angelehnten Rechnungslegung grundsätzlich unbeachtlich. Die Zusammensetzung der Rücklagen aus steuerlicher Sicht sollte in eine erläuternde Anlage aufgenommen werden. Rücklagen i.S. der Abgabenordnung dürfen nur dann auch in der handelsrechtlichen Rechnungslegung als Ergebnismrücklagen gezeigt werden, wenn sie den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechen (vgl. Tz. 76).

### 3.2.5. Ergebnisverwendung

- 80 Um die Entwicklung der ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals nachvollziehbar zu gestalten, sollte die Gewinn- und Verlustrechnung um eine Darstellung der Ergebnisverwendung ergänzt werden. Diese sollte wie folgt gegliedert werden:

Jahresergebnis

+/- Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr

-/+ Einstellungen in die/Entnahmen aus den Ergebnismrücklagen

-/+ Einstellungen in den/Entnahmen aus dem Posten Umschichtungsergebnisse

= Ergebnisvortrag.

- 81 Wird das Grundstockvermögen aus dem Ergebnisvortrag erhöht (Zuführungskapital), ist die Darstellung der Ergebnisverwendung entsprechend zu ergänzen. Die Zuführung von Grundstockkapital, Verbrauchskapital und Kapitalrücklagen erfolgt hingegen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung direkt in das Eigenkapital.
- 82 Sofern die Satzung keine Regelung vorsieht, erfordern Entnahmen aus bzw. Einstellungen in die Ergebnismrücklagen einen Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans. Dieser Beschluss

muss spätestens mit der Feststellung des Jahresabschlusses gefasst werden, sofern eine solche durch die Satzung vorgesehen ist (vgl. Tz. 31). Die Einstellung in eine zweckgebundene Ergebnisrücklage ist erst dann möglich, wenn die Zweckbestimmung der Mittel feststeht. Stiftungsmittel, die weder einer bestimmten Verwendung zugeführt werden noch in die Ergebnisrücklagen eingestellt bzw. aus diesen entnommen werden, sind als „Ergebnisvortrag“ auszuweisen.

### 3.2.6. Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen

- 83 Leistungszusagen i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind finanzielle, personelle oder materielle Förderzusagen gegenüber Dritten (z.B. Zusage einer Stiftungsprofessur, Entsendung von Entwicklungshelfern oder von Medikamenten). Zusagen satzungsgemäßer Leistungen sollten in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden, sofern sie nicht einem anderen Posten zuzuordnen sind. Aufwendungen für satzungsgemäße Leistungszusagen gegenüber Dritten sollten in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesen werden. Wird die Gewinn- und Verlustrechnung in Anlehnung an das Gesamtkostenverfahren gegliedert, sollten diese Aufwendungen in einem gesonderten Posten gezeigt werden, sofern sie nicht ihrer Art nach einem anderen Posten zuzuordnen sind.
- 84 Diese Leistungszusagen sind in der Bilanz nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zu erfassen. Eine dem Grunde und der Höhe nach bestimmte und verpflichtende Zusage an Leistungsempfänger ist als Verbindlichkeit zu erfassen. Sind Leistungszusagen dem Grunde nach gegeben, hinsichtlich ihrer Höhe jedoch ungewiss, so ist eine Rückstellung nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zu bilden (§ 249 HGB) und gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB bei Verpflichtungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen.
- 85 Wird eine Leistungszusage unter einer aufschiebenden Bedingung (z.B. unter einem zeitraumbezogenen Haushaltsvorbehalt oder unter dem Vorbehalt, dass zur Leistungserbringung genügend finanzielle Mittel zur Verfügung stehen) erteilt, so entsteht die Verbindlichkeit rechtlich erst dann, wenn die Bedingung eingetreten ist (z.B. Erwirtschaftung bzw. Vorhandensein der finanziellen Mittel). Sofern jedoch der Eintritt der Bedingung bereits zu einem früheren Abschlussstichtag hinreichend wahrscheinlich ist und wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht wurde, ist dem durch die Passivierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten Rechnung zu tragen. Für demnach nicht zu passivierende Verpflichtungen empfiehlt es sich, diese, sofern kein Anhang aufgestellt wird, unter der Bilanz anzugeben. Für die Beurteilung der Gesamtsituation der Stiftung wesentliche Beträge und die zugrunde liegenden Sachverhalte sind darüber hinaus im Lagebericht, sofern ein solcher aufgestellt wird, bzw. im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks anzugeben. Für geplante künftige Leistungszusagen, die aus dem Ergebnis des Geschäftsjahres finanziert werden sollen, kommt die Bildung entsprechender Ergebnisrücklagen in Betracht.

### 3.2.7. Unselbstständige Stiftungen

- 86 Unselbstständige Stiftungen besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie bestehen aus Vermögensgegenständen, deren sich der Stifter zugunsten eines uneigennützigen auf Dauer

angelegten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch einen anderen (Träger) zu erfüllen ist. Das Vermögen einer unselbstständigen Stiftung geht in das Eigentum des Trägers über und ist als Sondervermögen von dessen übrigem Vermögen getrennt zu halten.

- 87 In der Bilanz des Trägers empfiehlt sich der Ausweis in einem gesonderten Posten in der Bilanz als jeweils letzter Posten der Aktiv- und Passivseite mit der Kennzeichnung als Sondervermögen und Sonderverpflichtung; alternativ kann der Ausweis unter der Bilanz erfolgen. Der gesonderte Posten sollte in der Bilanz bzw. unter der Bilanz oder im Anhang – entsprechend der Gliederung der Bilanz des Trägers – aufgegliedert werden. Verwaltet der Träger mehrere unselbstständige Stiftungen, so können die Posten der jeweiligen unselbstständigen Stiftungen in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in dem gesonderten Gliederungsposten zusammengefasst werden. Für Zwecke der Kapitalerhaltung ist jedoch auf jede unselbstständige Stiftung separat abzustellen. Die Bewertung der einzelnen Vermögensposten und Schulden der unselbstständigen Stiftung sollte aufgrund des engen Bezugs zum Träger in entsprechender Anwendung der Bewertungsmethoden des Trägers erfolgen. Bei einem Ausweis in der Bilanz sind die Erträge und Aufwendungen der unselbstständigen Stiftung in der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls als letzter Posten gesondert zu erfassen. Die weitere Untergliederung innerhalb dieses Postens sollte unter Berücksichtigung der besonderen Erfordernisse der unselbstständigen Stiftung in Anlehnung an die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung des Trägers erfolgen.

### **3.3. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht**

- 88 Legt eine Stiftung nicht nach den vorgenannten Grundsätzen Rechnung, muss sie eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht aufstellen. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht<sup>29</sup> werden zusammen in Abgrenzung zum Jahresabschluss nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Jahresrechnung bezeichnet.
- 89 In Anlehnung an § 265 Abs. 2 HGB sollten auch Stiftungen, die eine Jahresrechnung aufstellen, zu jedem Posten den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angeben.
- 90 Aufgrund der Pflicht zur Erhaltung des Grundstockkapitals (vgl. Tz. 9) kommt der Nachvollziehbarkeit der angewendeten Rechnungslegungsmethoden eine besondere Bedeutung zu. Um diese Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten sowie zum besseren Verständnis der Jahresrechnung sollten die Rechnungslegungsgrundsätze z.B. in einer Anlage erläutert werden (vgl. Tz. 33 f.). Darüber hinaus können weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten der Stiftung von Bedeutung sind, in diese Erläuterungen aufgenommen werden, bspw. das Kapitalerhaltungskonzept oder noch nicht zahlungswirksame Leistungszusagen, die unter dem Vorbehalt ausreichender Stiftungsmittel erteilt werden.

---

<sup>29</sup> In dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* wird der Begriff „Vermögensübersicht“ in Anlehnung an die Landesstiftungsgesetze verwendet. Er ist inhaltsgleich zum Begriff „Vermögensrechnung“.

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

- 91 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* definiert die Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich als Zu- und Abflüsse an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. In Anlehnung an den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 21 (DRS 21) – Kapitalflussrechnung vom 16.06.2023<sup>30</sup> sollten in den Finanzmittelfonds, der den Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten umfasst, jederzeit fällige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, andere kurzfristige Kreditaufnahmen sowie Cash-Pool-Verbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, einbezogen werden. Sachzuwendungen gelten im Zeitpunkt der Zuwendung als Einnahmen und zugleich als Ausgaben aus ihrer Verwendung. Als mögliche Form einer solchen zahlungsstromorientierten Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kommt neben einer Kapitalflussrechnung eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung i.S. von § 63 Abs. 3 AO in Betracht.
- 92 Alternativ zu der Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben in Tz. 91 kommt auch eine Abgrenzung i.S. einer Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG in Betracht. Besonderheiten dieser Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG sind nicht Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung*.
- 93 Geldbewegungen aus reinen Finanzierungsvorgängen – wie z.B. aus der Aufnahme und Tilgung von Fremdkapital – und aus Investitionsvorgängen, die auch Umschichtungen des Grundstockvermögens enthalten, stellen Einnahmen und Ausgaben dar und sollten gesondert ausgewiesen werden. Als Einnahmen und Ausgaben sind auch für im Namen und für Rechnung eines Dritten, z.B. als Treuhandvermögen, vereinnahmte und verausgabte Beträge zu erfassen; diese sollten als Davon-Vermerk gesondert angegeben werden. Gleiches gilt für im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Dritten empfangene oder geleistete Beträge.
- 94 In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung sind sämtliche Einnahmen und Ausgaben gegenüberzustellen und hinreichend aufzugliedern. Soweit die Satzung keine besondere Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorschreibt, wird mangels gesetzlicher Vorgaben empfohlen, dass die Mittelbewegungen nach folgendem Grundschema – getrennt nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit – dargestellt werden, wobei die Summe der Mittelbewegungen aus diesen drei Bereichen der Änderung des Finanzmittelfonds in der Berichtsperiode entspricht:
- 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

---

<sup>30</sup> Vgl. DRS 21, Tz. 34, zuletzt geändert durch Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 13 (DRÄS 13), BAnz AT 27.07.2023, B3.

= 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)

95 Sachspenden sollten als Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit ausgewiesen werden. Sachzuwendungen, die zur dauerhaften Vermögensausstattung der Stiftung erfolgen oder Zustiftungen darstellen, sollten als Einnahmen aus Finanzierungstätigkeit und gleichzeitig als Ausgaben aus Investitionstätigkeit ausgewiesen werden.

96 Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit sollten weiter untergliedert werden. Im Einzelfall ist zu entscheiden, ob die in den Tz. 97 bis 99 vorgeschlagene Gliederung sachgerecht ist oder ob Posten zu ergänzen sind oder weggelassen werden können.

97 Einnahmen aus laufender Tätigkeit sollten – sofern vorhanden und wesentlich – unterteilt werden in:

- Einnahmen aus Umsätzen
- Einnahmen aus Spenden
- laufende Zuwendungen
- Einnahmen aus Vermögensverwaltung
- sonstige Einnahmen.

Einnahmen aus Vermögensverwaltung sollten bei betragsmäßiger Bedeutung ggf. weiter untergliedert werden. Als mögliche Posten kommen Zinseinnahmen, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sowie Einnahmen aus Beteiligungen und Wertpapieren in Betracht.

98 Es wird empfohlen, Ausgaben aus laufender Tätigkeit – sofern vorhanden und wesentlich – mindestens zu unterteilen in:

- Projektausgaben
- Werbeausgaben (z.B. Ausgaben für Öffentlichkeitsarbeit und Mitteleinwerbung)
- allgemeine Verwaltungsausgaben
- sonstige Ausgaben.

Dabei ist es sachgerecht, als Projektausgaben nur solche Ausgaben zu erfassen, die den einzelnen Projekten unmittelbar zugeordnet werden können.

99 Alternativ zur Unterteilung der Ausgaben gemäß Tz. 98 können Ausgaben aus laufender Tätigkeit auch kostenartenbezogen gegliedert werden. In diesem Fall sollten die Ausgaben – sofern vorhanden und wesentlich – mindestens unterteilt werden in:

- Personalausgaben
- Sachausgaben
- sonstige Ausgaben.

### 3.3.2. Einzelfragen zur Vermögensübersicht

100 Eine Vermögensübersicht i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* muss grundsätzlich, unter Beachtung von Wesentlichkeitsgesichtspunkten, alle Vermögensgegenstände

und Schulden der Stiftung enthalten. Der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden sollte in entsprechender Anwendung der einschlägigen Vorschriften des HGB vorgenommen werden.

- 101 Eine ordnungsmäßige Rechnungslegung nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* erfordert, dass Vermögensgegenstände und Schulden in der Vermögensübersicht hinreichend aufgegliedert werden. Soweit Landesstiftungsgesetze oder die Satzung keine besondere Form der Vermögensübersicht vorschreiben, wird empfohlen, unter Beachtung von Wesentlichkeitsgesichtspunkten und der Gegebenheiten der Stiftung, mindestens folgende Vermögensgegenstände und Schulden gesondert auszuweisen:

Vermögensgegenstände

- immaterielle Vermögensgegenstände
- Sachanlagen
- Finanzanlagen
- Zahlungsmittel
- übrige Vermögensgegenstände

Eigenkapital und Schulden

- Eigenkapital
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- übrige Schulden

- 102 Die Differenz zwischen dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden, unabhängig von ihrem gesonderten Ausweis, stellt das Eigenkapital dar, welches ebenfalls gesondert ausgewiesen werden sollte. Sofern das Eigenkapital Verbrauchskapital oder Rücklagen enthält, sollten diese Posten gesondert ausgewiesen oder als Davon-Vermerk angegeben und erläutert werden.
- 103 Im Übrigen ist zum Nachweis der Kapitalerhaltung Tz. 65 sinngemäß anzuwenden. Sofern die Satzung auch eine gegenständliche Erhaltung des Stiftungsvermögens oder einzelner Vermögensgegenstände vorsieht (vgl. Tz. 9), ist dies entsprechend in der Vermögensübersicht zu dokumentieren.
- 104 Für die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden sollte grundsätzlich eine Anwendung der Vorschriften über den handelsrechtlichen Jahresabschluss (§§ 252 ff. HGB) erfolgen. Für Vermögensgegenstände, für die Börsen- oder Marktwerte verlässlich ermittelbar sind, ist auch eine Bewertung zu Zeitwerten zulässig. Dieses Bewertungswahlrecht darf nur einheitlich für alle betroffenen Vermögensgegenstände ausgeübt werden. Sofern eine Bewertung zu Zeitwerten erfolgt, die über den (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 253 HGB liegen, sollte der Differenzbetrag in einer gesonderten Rücklage im Rahmen des Eigenkapitals ausgewiesen werden. Bei Anwendung solcher von den Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 253 HGB abweichender Bewertungsmethoden ist dies zudem durch einen Fußnotenvermerk oder in einer Anlage anzugeben.
- 105 Die angewandten Ansatz- und Bewertungsgrundlagen sollten durch einen Fußnotenvermerk oder in einer Anlage angegeben werden. Es empfiehlt sich, in geeigneter Weise, insb. auch

die Bewertungsmethoden bei einem Ansatz von Vermögensgegenständen, die nicht entgeltlich erworben wurden (z.B. verwendete Sachspenden), zu erläutern. Änderungen der Ansatz- und Bewertungsgrundlagen gegenüber dem Vorjahr sind ebenfalls anzugeben.

- 106 Verwaltet eine Stiftung Vermögen treuhänderisch, sollte dieses angegeben bzw. gekennzeichnet werden, sofern ein Ausweis in der Vermögensübersicht der Stiftung erfolgt. Sofern kein Ausweis in der Vermögensübersicht erfolgt, ist das Treuhandvermögen zumindest durch einen Fußnotenvermerk oder in einer Anlage anzugeben.

### **3.4. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks**

- 107 Alle Landesstiftungsgesetze schreiben die Erstattung eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks vor.<sup>31</sup> Inhalt und Form dieses Berichts sind zwar gesetzlich nicht geregelt; er sollte jedoch folgende Inhalte umfassen:

- eine Erläuterung der geförderten Zwecke (ggf. weiter untergliedert nach geplanten, durchgeführten und abgewickelten einzelnen Projekten oder Tätigkeiten)
- eine Erläuterung der Höhe der entsprechend verplanten, bewilligten und ausgezahlten Mittel sowie den Leistungsempfänger
- Ausführungen zur Kapitalerhaltung (falls besondere Umstände dazu führen, dass eine planmäßige Kapitalerhaltung nicht erreicht werden kann, muss auch hierüber berichtet werden)
- besondere Auflagen, z.B. Vermögenserhaltung, Nachlassverbindlichkeiten sowie die Unterhaltung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen
- wesentliche Beschlüsse der Organe sowie
- einen Ausblick auf künftige Entwicklungen.

## **4. Offenlegung und Einreichung**

- 108 Stiftungen sind nur dann in weitgehend sinngemäßer Anwendung der §§ 325 ff. HGB zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses oder ihrer Jahresrechnung verpflichtet, wenn sie unter das Publizitätsgesetz fallen (§§ 3, 9, 11, 15 PubliG) oder wenn andere gesetzliche Vorschriften (z.B. EnWG) oder die Stiftungssatzung dies vorsehen.
- 109 Die meisten Landesstiftungsgesetze sehen ausdrücklich vor, dass bestimmte Rechnungslegungsunterlagen (Jahresabschluss bzw. Jahresrechnung, Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks, Haushaltsplan) vollständig oder teilweise innerhalb bestimmter Fristen nach

---

<sup>31</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Ziff. 3 StiftG BW, Artikel 14 Abs. 1, Satz 4 BayStG, § 8 Abs. 1 Ziff. 2 StiftG Bln (eine Neufassung des StiftG Bln ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 1 StiftGBbg, § 6 Abs. 3 Ziff. 2 StiftG Bremen, § 5 Abs. 3 Hamb. StiftG, § 6 Abs. 1 Nr. 2 HStiftG, § 4 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG M-V, § 11 Abs. 3 NStiftG (eine Neufassung des NStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 1 StiftG NRW, § 7 Abs. 4 StiftG RP (eine Neufassung des StiftG RP ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 11 Abs. 2 Ziff. 2 StiftG Saar (eine Neufassung des StiftG Saar ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 2 SächsStiftG (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 7 Abs. 5 StiftG LSA (eine Neufassung des StiftG LSA ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 8 Abs. 1 StiftG SH, § 8 Abs. 4 ThürStiftG (eine Neufassung des ThürStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend).



Ende eines jeden Geschäftsjahres bei der Stiftungsaufsicht einzureichen sind. Fehlt eine Regelung zur Einreichung der Unterlagen in dem Stiftungsgesetz eines Landes, folgt Entsprechendes aus dem Gesamtzusammenhang der Überwachung von Stiftungen.

- 110 In einigen Bundesländern sind Stiftungen verpflichtet, den ggf. vorliegenden Prüfungsbericht des Abschlussprüfers der Aufsichtsbehörde vorzulegen, die dann regelmäßig von einer weiteren Prüfung absieht.<sup>32</sup> In anderen Ländern können durch freiwillige Einreichung des Prüfungsberichts bei der Stiftungsaufsicht mit deren Zustimmung oder auf deren Veranlassung die von der Stiftung einzureichenden Unterlagen (vgl. Tz. 109) ganz oder teilweise ersetzt werden.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Vgl. § 6 Abs. 2 StiftG Bbg, § 6 Abs. 4 HStiftG, § 11 Abs. 4 NStiftG (eine Neufassung des NStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 2 StiftG NRW, § 8 Abs. 5 StiftG SH.

<sup>33</sup> Vgl. § 9 Abs. 4 StiftG BW, Artikel 14 Abs. 3 BayStG, § 8 Abs. 2 StiftG Bln (eine Neufassung des StiftG Bln ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 5 Abs. 3 Hamb. StiftG, § 9 Abs. 2 StiftG RP (eine Neufassung des StiftG RP ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 11 Abs. 3 StiftG Saar (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 6 Abs. 3 SächsStiftG (eine Neufassung des SächsStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 7 Abs. 6 StiftG LSA (eine Neufassung des StiftG LSA ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend), § 12 Abs. 2 ThürStiftG (eine Neufassung des ThürStiftG ist zum Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Stellungnahme noch ausstehend). Die Stiftungsgesetze der Länder Bremen und Mecklenburg-Vorpommern enthalten keine entsprechende Regelung.