

Arbeitskreis Rechnungslegung des
Deutschen Steuerberaterverbands e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin

Tel: 030/278 76 - 2
Fax: 030/278 76 - 799
Mail: rechnungslegung@dstv.de

B 03/13 vom 26.09.2013



- **Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5)**

Mitglieder des Arbeitskreises Rechnungslegung

René Bittner	StB Dipl.-Kfm.
Harald Elster	WP/StB
Mathias Fortenbacher	StB Dipl.-Kfm.
Gero Hagemeister	WP/StB Dipl.-Kfm.
Vicky Jörden	StBin Dipl.-Hdl.
Prof. Dr. Hans-Michael Korth	WP/StB Dipl.-Kfm.
Dr. Jürgen Maiß	WP/StB Dipl.-Kfm.
Michael Meyer	WP/StB Dipl.-Kfm.
Norman Peters	RA/StB
Hans-Christoph Seewald	WP/StB Dipl.-Kfm.
Marcus Tuschen	WP/StB Dipl.-Kfm.

Vorbemerkung

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 15 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Gerne möchten wir die Möglichkeit nutzen, zum IDW ERS HFA 5 n. F. bezüglich der Rechnungslegung von Stiftungen Stellung zu nehmen und bitten um Berücksichtigung der nachfolgenden Punkte.

Allgemeine Anmerkungen

Zunächst möchten wir betonen, dass der Entwurf unseres Erachtens wesentliche Klarstellungen und Verbesserungen im Vergleich zum bestehenden Rechnungslegungsstandard bietet. Insbesondere die Ausführungen zur Kapitalerhaltung sind von großer Bedeutung für die Praxis. Ebenso sind die Passagen zur Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung und zur Vermögensübersicht nun klarer strukturiert und anwendbarer. Dennoch sind nach unserer Ansicht einige Punkte unberücksichtigt geblieben.

Nicht zweckgebundene Spenden

Häufig werden Spenden ohne eine bestimmte Zweckbindung gewährt. Dies führt dazu, dass der zugewendete Betrag zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden muss. Unseres Erachtens ist aber weiterhin nicht ausreichend geklärt, wann diese nicht zweckgebundenen Spenden verbraucht sind. Ist der Verbrauch anzunehmen, wenn die Zuwendung für einen satzungsgemäßen Zweck aufgewendet wurde, oder kann sie bereits durch allgemeine Tätigkeiten zur Erreichung der satzungsgemäßen Zwecke, beispielsweise der Stiftungsverwaltung verbraucht werden?

Dotierung von Kapitalrücklagen

Die Ausführungen zu den Kapitalrücklagen sind zu knapp formuliert. Die Aussage der Analogie zu satzungsgemäßen Rücklagen ist in Verbindung mit der Beschränkung auf den Jahresüberschuss der Rechnungsperiode und vorhandenen Ergebnisvortrag nicht zielführend. Es entsteht hierbei der Eindruck, als wäre die betragsmäßige Beschränkung die einzige Bedingung zur Erfassung der Kapitalrücklage. Ergänzend müsste hier festgehalten

werden, dass in Analogie zu § 272 Abs. 3 HGB die Rücklagendotierung bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen ist.¹

Ausweis von Treuhandvermögen

Zuweilen wird den Stiftungen Vermögen zur Erfüllung ihres Stiftungszwecks zur Verfügung gestellt, welches jedoch im Eigentum des Stifters verbleibt. Diese Vermögensmasse befindet sich weder im rechtlichen, noch - aufgrund einer zeitlich beschränkten Verfügungsgewalt – im wirtschaftlichen Eigentum der Stiftung. In analoger Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften müssten die Treugüter daher weiterhin beim Treugeber bilanziert werden. Die Behandlung in der Rechnungslegung der Stiftungen als Treuhänder lässt der Standardentwurf jedoch offen.

Denkbar wären hier zwei Vorgehensweisen: Einerseits wäre ein in der handelsrechtlichen Praxis üblicher Ausweis unter der Bilanz möglich.² Andererseits ist auch eine dem unselbstständigem Stiftungsvermögen gleichlautende Behandlung als Sondervermögen in einem gesonderten Posten innerhalb der Bilanz denkbar. Da die mögliche Bilanzierungsentscheidung Auswirkungen auf das Stiftungsvermögen hätte, ist eine klarstellende Regelung hier äußerst wünschenswert.

Unternehmensstiftungen

Der Entwurf des Standards enthält keinerlei Ausführungen zur Institution der Unternehmensstiftung. Diese gewinnt jedoch seit einigen Jahren mehr und mehr an Bedeutung und besitzt gegenüber anderen Stiftungsformen etliche Besonderheiten, welche in der Rechnungslegung der Körperschaft abgebildet werden müssen. Daher wäre ein gesonderter Abschnitt zu den Eigenheiten der Rechnungslegung von Unternehmensstiftungen wünschenswert. Zur Klärung von Detailfragen in diesem Bereich stehen wir gern zur Verfügung.

Familienstiftungen

Bei Stiftungen, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmten Familien errichtet wurden (Familienstiftungen), wird in Zeitabständen von jeweils 30 Jahren eine Erbersatzsteuer auf das Stiftungsvermögen erhoben (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Die entstehende Steuerlast ist aufgrund der Verselbstständigung der Vermögensmasse durch die Stiftung zu tragen (§ 20 Abs. 1 ErbStG). Die bilanzielle Behandlung der Erbschaftsteuerlast ist jedoch im Entwurf unbeantwortet geblieben. Dieser Betrag müsste

¹ Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 272 Rn. 266

² Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 246 Rn. 12

nach unserer Auffassung ratierlich mit dem jährlichen Zeitwert angesammelt und jährlich verzinst werden.

Ebenso lässt der Entwurf die bilanzielle Behandlung der Vergütungen der Destinäre der Stiftungen offen. Da dies der vornehmliche Vermögensabfluss bei Familienstiftungen darstellt, sind hier gesonderte Ausführungen im Entwurf erforderlich.