



Fuchs, Scheuch & Partner  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

EINGEGANGEN

16. Aug. 2013

Erled. ....

Fuchs, Scheuch & Partner · Postfach 1244 · 55382 Bingen am Rhein

Geschäftsstelle des IDW  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

Dieter Fuchs  
Steuerberater

Dipl.-Kfm.  
Michael Fuchs  
Steuerberater

Dipl.-Kfm.  
Stefan Scheuch  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Anregungen zum Entwurf einer Neufassung von  
IDW ERS HFA 5 n.F. „Rechnungslegung von Stiftungen“ vom 13.03.2013

15.08.2013 / StS

Freiberuflich gemäß § 56 StBerG:

Willy Kneiff  
Steuerberater

Angestellt gemäß § 58 StBerG:

Sigmar Lang  
Steuerberater

Dipl.-Kffr.  
Gudrun Kitzer  
Steuerberaterin

Dipl.-Betw. (BA)  
Viviane Krudewig  
Steuerberaterin

In Kooperation mit:

NEUSSELMARTIN

Rechtsanwälte Bad Kreuznach

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich bin in der Prüfung sowie Erstellung von Jahresabschlüssen von gemeinnützigen Stiftungen tätig. Grundsätzlich begrüße ich die Neufassung des IDW ERS HFA 5. Ich habe auch bereits die Vortragsveranstaltung der IDW Landesgruppe Rheinland-Pfalz am 14.05.2013 in Lahnstein mit dem Dozenten Dr. Reinhard Berndt besucht und mich mit Kollegen ausgetauscht.

Zu nachfolgenden Punkten der Stellungnahme möchte ich meine Anregungen geben und Fragen aufwerfen, die teilweise auch den Bereich „Prüfung von Stiftungen“ berühren, da der betreffende Standard IDW PS 740 auch überarbeitet wird.

#### Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen (Tz. 66)

In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass die Vorschriften der Abgabenordnung für die Rücklagenbildung für an das Handelsrecht angelehnte Rechnungslegungen unbeachtlich sind. Dies mag für nicht steuerbegünstigte Stiftungen gelten. Die Mehrzahl der deutschen Stiftungen ist jedoch gemeinnützig und muss die abgabenrechtlichen Vorschriften zwingend einhalten.

Es macht auch im Hinblick auf die unter Tz. 27 aufgeführten primären Rechnungslegungsadressaten Stiftungsorgane, Stiftungsaufsicht und Finanzverwaltung m.E. keinen Sinn, eine vom Steuerrecht abweichende handelsrechtliche Rücklagenbildung vorzunehmen. Wie zutreffend unter Tz. 12 ff. ausgeführt wird, bestehen nur rudimentäre Gesetzesgrundlagen im BGB und Landesstiftungsgesetzen zur Rechnungslegung. Vom IDW wird deshalb in Tz. 33 für größere Stiftungen empfohlen, dass weitestgehend eine Rechnungslegung nach Handelsrecht erfolgen sollte. Diese Empfehlung ist insoweit verständlich, da diese Rechnungslegung unserem Berufsstand hinreichend vertraut ist. Da es jedoch dafür keine gesetzliche Grundlage gibt, besteht keine Notwendigkeit für zwei verschiedene Jahresabschlüsse nach Handelsrecht und Steuerrecht, da auch keine zwingenden abweichenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften bestehen. Die einschlägige Rechnungslegungsnorm ist somit die Abgabenordnung. Das ermittelte Jahresergebnis sollte entsprechend Tz. 67 unterhalb der Gewinn- und Verlustrechnung bis zum Ergebnismittelverortrag verwendet werden. Die Rücklagenentwicklung sollte eben nicht in einer Nebenrechnung für steuerliche Zwecke erfolgen (Tz. 25).

**Partnerschaftsgesellschaft**  
Fuchs, Scheuch & Partner  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Amtsgericht Koblenz  
PR 20155

**Adresse**  
Basilikastraße 26  
55411 Bingen am Rhein  
Postfach 1244  
55382 Bingen am Rhein

**Kontakt**  
Telefon 067 21 9191-0  
Telefax 067 21 9191-19  
E-Mail office@fsp-bingen.de  
Website www.fsp-bingen.de

**Bankverbindung**  
Sparkasse Rhein-Nahe  
Kontonummer 300 027 78  
Bankleitzahl 560 501 80  
IBAN DE39 5605 0180 0030 0027 78



## Fuchs, Scheuch & Partner

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Im Eigenkapital ist eine Untergliederung der Ergebnisrücklagen zumindest in freie und zweckgebundene Rücklagen sachgerecht. Dadurch hat der Bilanzadressat einen wesentlich besseren Einblick in die Vermögenslage. Es ist nämlich ersichtlich, welches Eigenkapital für bestimmte Maßnahmen bereits gebunden ist und welche Mittel frei verfügbar sind. Die Annahme, dass das Eigenkapital langfristig zur Verfügung steht, ist insbesondere bei Rücklagen nach § 58 Nr. 6 AO a.F. nicht gegeben, die kurzfristig für bestimmte Aufwendungen (nicht Investitionen) verwendet werden, wie z.B. Instandhaltungs- oder Projektrücklagen. Eine weitere Untergliederung der Ergebnisrücklagen unter Bezug auf die einschlägige abgabenrechtliche Vorschrift kann im Anhang erfolgen. Bei konsequenter Anwendung stellt dann der Ergebnisvortrag den Mittelvortrag dar, anhand dem man einfach nachvollziehen kann, ob die zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO a.F. im Folgejahr (ab 2014 in den beiden folgenden Jahren) erfüllt ist. Somit wäre auch keine gesonderte Mittelverwendungsrechnung mehr erforderlich.

Fraglich ist m.E. auch, ob der Posten Ergebnis- bzw. Mittelvortrag grundsätzlich negativ werden kann, soweit entsprechende Ergebnisrücklagen bestehen. Ergibt sich aus dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung auch, dass zeitnah Verluste ausgeglichen werden müssen? Somit müsste im Falle von Verlusten geklärt werden, in welcher Reihenfolge entsprechende Eigenkapitalpositionen aufzulösen sind. Hier ergibt sich dann m.E. folgende Verwendungsreihenfolge: freie Rücklagen vor zweckgebundenen Rücklagen vor Umschichtungsergebnissen.

### Umschichtungsergebnisse (Tz. 65)

Im Gegensatz zur alten Stellungnahme wird dieser Posten nicht mehr unter dem Stiftungskapital, sondern gesondert im Eigenkapital ausgewiesen und anders bezeichnet. Begründet wird dies, dass diese Umschichtungsergebnisse nicht in die Kapitalerhaltungsrechnung einzubeziehen sind. Handelsrechtlich gibt es für einen solchen Posten keine Grundlage, vielmehr ist hier die Auffassung der Finanzverwaltung eingeflossen, die in eine Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sieht, wenn Vermögensumschichtungen erfolgt sind (zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Tz. 28 AEAÖ). Entgegen der Ablehnung der abgabenrechtlichen Rücklagenbildung unter Tz. 68 sieht die Stellungnahme hier jedoch eine Vermischung zwischen Handelsrecht und Steuerrecht vor.

M.E. ist der gesonderte Ausweis der Umschichtungsergebnisse sachgerecht, da ein verbesserter Einblick in die Vermögenslage gegeben ist. Weiterhin ist die Aussage, dass diese nicht dem Kapitalerhaltungsgrundsatz unterliegen zu begrüßen. Grundsätzlich orientiert sich die handelsrechtliche Eigenkapitalgliederung an einer Verwendungsreihenfolge für Ausschüttungen bzw. Verlustverrechnungen. Ausschüttungen sind bei Stiftungen ausgeschlossen. In Hinblick auf die oben dargestellte Verwendungsreihenfolge zum Ausgleich von Verlusten wäre ein Ausweis der Umschichtungsergebnisse als Position II. vor den Rücklagen sachgerechter.

Gemäß Tz. 65 können in den Umschichtungsergebnissen Aufwendungen und Erträge aus Umschichtungen des Grundstockvermögens erfasst werden. Dies ist offenbar als Wahlrecht ausgestaltet worden. Gilt hierfür der Stetigkeitsgrundsatz? Stiftungsaufsichten fordern auch explizit die Bildung einer negativen Umschichtungsrücklage, wenn z.B. Wertpapiere aufgrund der Finanzmarktkrise abgeschrieben bzw. mit Verlust veräußert wurden, damit die Mittel zur Erfüllung des Stiftungszwecks nicht gemindert werden. Ergibt sich aus den Landesstiftungsgesetzen die Pflicht zur Bildung eines solchen Postens?

Erfasst werden Umschichtungsergebnisse nur von Vermögensgegenständen, welche bei Errichtung bzw. durch Zustiftung der Stiftung zugewandt wurden (Tz. 9). Dies erfordert eine gegenständliche Zuordnung des Grundstockvermögens und Abgrenzung vom sonstigen Vermögen, welches die Stiftung im Rahmen der zulässigen Rücklagenbildung angesammelt hat. Wenn z.B. ein Grundstück des Grundstockvermögens aus einer Zustiftung verkauft wird, der Kaufpreis zunächst als Festgeld angelegt wird und später davon Wertpapiere gekauft werden, erfolgt dann im

**Partnerschaftsgesellschaft**  
Fuchs, Scheuch & Partner  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Amtsgericht Koblenz  
PR 20155

**Adresse**  
Basilikastraße 26  
55411 Bingen am Rhein  
Postfach 1244  
55382 Bingen am Rhein

**Kontakt**  
Telefon 06721 9191-0  
Telefax 06721 9191-19  
E-Mail [office@fsp-bingen.de](mailto:office@fsp-bingen.de)  
Website [www.fsp-bingen.de](http://www.fsp-bingen.de)

**Bankverbindung**  
Sparkasse Rhein-Nahe  
Kontonummer 300 027 78  
Bankleitzahl 560 501 80  
IBAN DE39 5605 0180 0030 0027 78



## Fuchs, Scheuch & Partner

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

gesamten Zeitablauf eine Zuordnung der verschiedenen Vermögensgegenstände zum Grundstockvermögen oder nur für den „ersten“ Vermögensgegenstand? Unter der Annahme der Substitution des Grundstockvermögens wären dann ggf. immer wieder Umschichtungsergebnisse (hier bei den Wertpapieren) in den Folgejahren zu erfassen.

Laut Definition fallen Umschichtungsergebnisse nur bei Vermögensgegenständen an, aber realisierte Wertveränderungen von Schulden werden nicht erfasst. Zu dieser Problematik möchte ich nachfolgendes vereinfachtes Beispiel darstellen.

*Beispiel:*

*Im Rahmen einer Zustiftung von Todes wegen wird einer gemeinnützigen Stiftung unentgeltlich ein vermietetes Grundstück zugewandt. Es besteht jedoch die Verpflichtung, der Ehefrau des Stifters eine lebenslange Rente zu zahlen. Unter Anwendung der Tz. 48 der Stellungnahme bewertet die Stiftung die Aktiva vorsichtig mit dem Zeitwert von 5 Mio. EUR und die Rentenverpflichtung wird mit dem versicherungsmathematischen Barwert von 2 Mio. EUR angesetzt. Der Saldo von 3 Mio. EUR wird als Zustiftung im Stiftungskapital erfasst.*

*Bei anschließendem Verkauf des Grundstücks über dem Buchwert für 6 Mio. EUR, wäre der Veräußerungsgewinn von 1 Mio. EUR gesondert als Umschichtungsergebnis zu erfassen. Der Gewinn würde auch nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen.*

*Stirbt die Ehefrau kurz nach der Zustiftung entsteht ein Gewinn von 2 Mio. EUR aus der Auflösung der Pensionsrückstellung. Wie ist dieser Gewinn zu erfassen? Liegt ein laufender Gewinn vor, der den Mittelvortrag erhöht und dann folglich zeitnah in den nächsten beiden Jahren auszugeben ist? Ist der Gewinn im Umschichtungsergebnis zu erfassen oder ist sogar das Stiftungskapital um 2 Mio. EUR zu erhöhen?*

Da sich dieser Sachverhalt zukünftig beim Tod der Pensionsberechtigten in meiner praktischen Arbeit ergeben wird, bitte ich um entsprechende Beantwortung dieser Frage. Mir erscheint die Erfassung als Umschichtungsergebnis sachgerecht.

### Mittelverwendungsrechnung

Die Mittelverwendungsrechnung ist ein Bestandteil der steuerrechtlichen Rechnungslegung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Diese ist m.E. auch Prüfungsgegenstand bei der Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740), da nur so sich die Einhaltung der zeitnahen Mittelverwendung nachvollziehen lässt und damit der Erhalt des Gemeinnützigkeitsstatus gewährleistet ist. Der Wegfall der Gemeinnützigkeit hat eklatante Folgen in der Rechnungslegung, da die steuerlichen Vergünstigungen wegfallen.

Wie das IDW zutreffend unter Tz. 25 ausführt, gibt es keine inhaltlichen Vorgaben zur Mittelverwendungsrechnung im Einzelnen. Deshalb kursieren in der Praxis auch mehrere Konzepte. Die Ergebnisverwendung unter Darstellung der Rücklagenentwicklung hin zum Mittelvortrag wird teilweise als ausreichend angesehen. Die bereits verwendeten Mittel sind in der Bilanz sowie in der GuV hier bereits aufgegliedert. Andere wenden eine Kapitalflussrechnung mit Mittelherkunft und -verwendung an und es gibt noch weitere Konzepte z.B. die Mittelverwendungsrechnung nach Buchna.

Hier wäre eine Klarstellung seitens des IDW wünschenswert bzw. die Entwicklung eines schlüssigen Gesamtkonzepts. Auch eine Äußerung, wie die neu unter § 62 Abs. 1 Nr.2 AO eingeführte Wiederbeschaffungsrücklage zu verstehen ist, wenn die Stiftung bereits über die Abschreibungen das Ergebnis und damit die zu verwendenden Mittel mindert, wäre hilfreich.

**Partnerschaftsgesellschaft**  
Fuchs, Scheuch & Partner  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Amtsgericht Koblenz  
PR 20155

**Adresse**  
Basilikastraße 26  
55411 Bingen am Rhein  
Postfach 1244  
55382 Bingen am Rhein

**Kontakt**  
Telefon 0 6721 - 9191-0  
Telefax 0 6721 - 9191-19  
E-Mail [office@fsp-bingen.de](mailto:office@fsp-bingen.de)  
Website [www.fsp-bingen.de](http://www.fsp-bingen.de)

**Bankverbindung**  
Sparkasse Rhein-Nahe  
Kontonummer 300 027 78  
Bankleitzahl 560 501 80  
IBAN DE39 5605 0180 0030 0027 78



## Fuchs, Scheuch & Partner

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

### Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (Tz. 47ff.)

Grundsätzlich stimme ich der Empfehlung gemäß Tz. 51 zu, die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren zu gliedern, da die satzungsgemäße Mittelverwendung besser ersichtlich ist. Je nach Tätigkeit der Stiftung sind dann entsprechende Aufgliederungen möglich.

Gemeinnützige Stiftungen müssen ihre Einnahmen und Ausgaben den vier Sphären ideeller Bereich, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sowie Vermögensverwaltung zuordnen. Diese steuerrechtlich bedingte Zuordnung hat jedoch unmittelbar Auswirkungen auf die Rechnungslegung hinsichtlich Ertragssteuerberechnung, Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug, Rücklagenbildung etc.

Kann auch eine Gewinn- und Verlustrechnung unter Darstellung der entsprechenden Sphären erfolgen, um bei gemeinnützigen Stiftungen nicht zwei getrennte Rechenwerke erstellen zu müssen? Hierfür hat die DATEV den Kontenrahmen für gemeinnützige Einrichtungen SKR 49 erstellt.

Deshalb wären Hinweise, wie diese Sphärenrechnung ausgestaltet sein muss und wie und in welchem Umfang diese zu prüfen ist für die Praxis sehr hilfreich.

### Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen (Tz. 69ff.)

Bei Stiftungen die regelmäßig oder unregelmäßig Leistungszusagen erteilen, ist der zeitliche Ablauf meist wie folgt: Dritte stellen Anfragen bzw. Anträge auf Leistungen und diese werden hinsichtlich Übereinstimmung mit der Satzung, Finanzierbarkeit sowie anderen Kriterien geprüft. Aufgrund begrenzter Ressourcen entscheidet dann i.d.R. der Stiftungsvorstand über die Gewährung der Leistungen. Der Antragsteller wird dann über die Mittelbewilligung informiert, bis es später unter evtl. Einhaltung weiterer Kriterien zur Auszahlung kommt.

Nach Tz. 69 ist eine Schuld erst dann zu passivieren, wenn das Bewilligungsschreiben an den Leistungsempfänger gesandt wurde, da dann erst eine verbindliche Zusage an den Dritten erfolgt. Ein Vorstandsbeschluss über die Gewährung der Mittel vor dem Bilanzstichtag und eine Zusage sowie Auszahlung nach dem Bilanzstichtag dürfte dann noch zu keiner Passivierung führen. Die Information des Dritten hat dann wertbegründenden und keinen werterhellenden Charakter. Ist diese Auffassung so richtig?

In der Stellungnahme wird das Beispiel der Stiftungsprofessur aufgeführt. Ist demnach z.B. eine Zusage zur Finanzierung eines Lehrstuhls über fünf Jahre mit einem Betrag von jeweils 100.000 EUR mit dem Barwert als Rückstellung anzusetzen, wenn ausreichende Mittel (Bankguthaben auf der Aktivseite oder freie Rücklagen auf der Passivseite) zur Verfügung stehen? Gilt dies auch, wenn dadurch das Jahresergebnis negativ wird und auch unter entsprechender Rücklagenauflösung ein negativer Ergebnisvortrag verbleibt und somit das Stiftungskapital teilweise angegriffen wird?

### Prüfung der satzungsgemäßen Mittelverwendung

Die satzungsgemäße Mittelverwendung unterliegt in einigen Landesstiftungsgesetzen der Prüfung und stellt damit eine Erweiterung des Prüfungsgegenstandes dar (siehe IDW PS 740 Tz. 8).

Wie und in welchem Umfang diese Prüfung zu erfolgen hat, wird nicht dargelegt. Ist dies eine rein formale Prüfung, die in der Minimalvariante lediglich den Abgleich der unter der gesonderten Position „Aufwendungen für satzungsmäßige Leistungen“ nach Tz. 69 gebuchten Aufwendungen mit der Satzung vorsieht und bestätigt, dass



## Fuchs, Scheuch & Partner

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

diese im weitesten Sinne durch den Stiftungszweck gedeckt sind? Oder muss eine eingehende Prüfung aller Aufwendungen mit Aussagen zur Angemessenheit bestimmter Ausgaben erfolgen? So fordern z.B. einige Stiftungsaufsichten, dass die Verwaltungskostenquote unter 10% liegt. Einige Stiftungen geben einen großen Teil ihrer Mittel für Werbung und Fundraising aus und zahlen auch an gewerbliche Spendenvermittler. Inwieweit das durch die satzungsgemäße Mittelverwendung gedeckt ist, ist teilweise fraglich.

Hier sollten m.E. analog der Geschäftsführungsprüfung nur objektiv nachprüfbar Kriterien der Prüfungspflicht unterliegen.

Ich hoffe, dass meine Punkte zur Weiterentwicklung der IDW Stellungnahme ERS HFA 5 n.F. beitragen und würde mich freuen, wenn der Arbeitskreis Stiftungen meine aufgeworfenen Fragen beantwortet.

Für weitere Rückfragen stehe ich Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

#### Partnerschaftsgesellschaft

Fuchs, Scheuch & Partner  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Amtsgericht Koblenz  
PR 20155

#### Adresse

Basilikastraße 26  
55411 Bingen am Rhein  
Postfach 1244  
55382 Bingen am Rhein

#### Kontakt

Telefon 0 67 21 - 91 91 - 0  
Telefax 0 67 21 - 91 91 - 19  
E-Mail [office@fsp-bingen.de](mailto:office@fsp-bingen.de)  
Website [www.fsp-bingen.de](http://www.fsp-bingen.de)

#### Bankverbindung

Sparkasse Rhein-Nahe  
Kontonummer 300 027 78  
Bankleitzahl 560 501 80  
IBAN DE39 5605 0180 0030 0027 78