

PATRICK-MARCEL HAGNER

# Bilanzierende Stiftungen

Rechnungslegung im  
Spannungsfeld zwischen  
Handels-, Steuer- und  
Gemeinnützigkeitsrecht



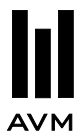
Bilanzierende Stiftungen



Patrick-Marcel Hagner

## Bilanzierende Stiftungen

Rechnungslegung im Spannungsfeld zwischen  
Handels-, Steuer- und Gemeinnützigkeitsrecht



## Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

AVM - Akademische Verlagsgemeinschaft München 2010  
© Thomas Martin Verlagsgesellschaft, München

Umschlagabbildung: © Olga Lyubkina - Fotolia.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urhebergesetzes ohne schriftliche Zustimmung des Verlages ist unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Nachdruck, auch auszugsweise, Reproduktion, Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung sowie Digitalisierung oder Einspeicherung und Verarbeitung auf Tonträgern und in elektronischen Systemen aller Art.

Alle Informationen in diesem Buch wurden mit größter Sorgfalt erarbeitet und geprüft. Weder Autoren noch Verlag können jedoch für Schäden haftbar gemacht werden, die in Zusammenhang mit der Verwendung dieses Buches stehen.

e-ISBN (ePDF) 978-3-96091-142-5  
ISBN (Print) 978-3-86924-712-0

Verlagsverzeichnis schickt gern:  
AVM - Akademische Verlagsgemeinschaft München  
Schwanthalerstr. 81  
D-80336 München

[www.avm-verlag.de](http://www.avm-verlag.de)

## **Vorwort und Danksagung**

Die vorliegende Arbeit richtet sich an Stiftungen, wie Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die im und für das Stiftungswesen beratend tätig sind, gleichermaßen. Ihre Zielsetzung besteht darin, den Zielkonflikt zwischen zeitnaher Mittelverwendung und Kapitalerhaltung vor dem Hintergrund ausgewählter Fragestellungen der Rechnungslegung bilanzierender Stiftungen zu diskutieren und Handlungsempfehlungen zur Konfliktlösung zu geben.

An dieser Stelle danke ich all jenen Menschen, die mit ihren wertvollen Anregungen und Hinweisen sowie ihrer Korrekturarbeit das Entstehen dieser Arbeit ermöglicht haben.

Stellvertretend für alle danke ich insbesondere

Herrn WP/StB Holger Schumacher,

Herrn WP/StB Dr. Reinhard Bernd

und

Herrn WP/StB Prof. Dr. Klaus-Günter Klein.

Düsseldorf, im September 2010

Patrick-Marcel Hagner

**Inhaltsverzeichnis**

VORWORT UND DANKSAGUNG	III
INHALTSVERZEICHNIS	IV
ABKÜRZUNGS- UND SYMBOLVERZEICHNIS	VIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XII

**A. Handels-, steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen****der Rechnungslegung von Stiftungen. . . . .1**

I. Herausforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen unter Berücksichtigung zunehmender wirtschaftlicher Aktivitäten . . . . .1	
1. Problemstellung . . . . .1	
2. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung. . . . .3	
II. Grundbegriffe und stiftungsrechtliche Merkmale einer Stiftung. . . . .3	
1. Stiftung, ein schillernder Begriff. . . . .3	
2. Erscheinungsformen von Stiftungen. . . . .4	
2.1 Abgrenzung nach Art des Stiftungsträgers . . . . .4	
2.2 Abgrenzung nach dem Grad der Selbständigkeit. . . . .5	
2.3 Abgrenzung nach dem Stiftungszweck. . . . .6	
3. Stiftungsorgane. . . . .6	
4. Zielsetzungen und Zielkonflikte von Stiftungen. . . . .7	
4.1 Die Erhaltung des Stiftungsvermögens. . . . .7	
4.2 Zeitnahe, zweckentsprechende Mittelverwendung . . . . .9	
4.3 Zielkonflikte aus der Vermögenserhaltung und Mittelverwendung. . . . .10	

III. Quellen der Rechnungslegungspflicht und Rechnungslegungsmethoden von Stiftungen. . . . .	11
1. Zivil- und Stiftungsrecht. . . . .	12
2. Handelsrecht. . . . .	13
2.1 Kaufmannseigenschaften von Stiftungen. . . . .	13
2.2 Anwendungspflicht kapitalgesellschaftsrechtlicher Vorschriften? . . . . .	13
2.3 Umfang der Rechnungslegungspflicht für Stiftungen nach HGB . . . . .	14
3. Steuer- und Gemeinnützigkeitsrecht . . . . .	15
3.1 Allgemeine steuerliche Anforderungen an gemeinnützige Stiftungen . . . . .	15
3.2 Vier-Sphären-Modell im Gemeinnützigkeitsrecht . . . . .	16
3.2.1 Ideeller Bereich und Hoheitsbereich . . . . .	17
3.2.2 Vermögensverwaltung. . . . .	18
3.2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art. . . . .	19
3.2.4 Zweckbetrieb und steuerbefreiter Betrieb gewerblicher Art. . . . .	19
3.3 Stiftungsspezifische Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts . . . . .	20
4. Methoden der Rechnungslegung bei Stiftungen. . . . .	22
4.1 Kameralistik . . . . .	22
4.2 Einnahmen-/ Ausgabenrechnung. . . . .	23
4.3 Handelsrechtlicher Jahresabschluss . . . . .	24



## B. Ausgewählte rechnungslegungsspezifische Sonderprobleme

<b>bilanzierender Stiftungen</b> .....	<b>25</b>
I. Aufbau/Gliederung der Bilanz und der GuV einer Stiftung .....	25
II. Besondere Probleme bei der Bilanzierung und Rechnungslegung von Stiftungen nach HGB .....	26
1. Die Bilanzierung und Abschreibung von Finanzanlagen bei nach HGB bilanzierenden Stiftungen .....	26
1.1 Allgemeine Bewertungsgrundlagen .....	27
1.2 Feststellung und Charakterisierung einer dauerhaften Wertminderung im Handels- und Steuerrecht .....	29
1.3 Auswirkungen von Verlusten im Rahmen der Vermögensverwaltung auf die Gemeinnützigkeit einer Stiftung. ....	34
2. Die Zusammensetzung des „Eigenkapitals“ einer Stiftung .....	37
2.1 Grundstockvermögen und Zustiftungen .....	38
2.2 Die Bildung handelsrechtlicher und steuerlich zulässiger Rücklagen (insb. § 58 Nr. 6 u. 7a AO) .....	39
3. Die Abgrenzung steuerlich zulässiger Rücklagen von Rückstellungen und Verbindlichkeiten am Beispiel von Projektförderungen .....	44
3.1 Problemstellung bei Projektförderungen .....	44
3.2 Phasen einer Projektförderung .....	45
3.3 Bilanzierungsmöglichkeiten von Projektverpflichtungen .....	45
4. Probleme bei der Erfassung von Spenden .....	47
4.1 Stiftungsrelevante Spendenarten nach IDW ERS HFA 21 n. F. ....	48
4.2 Die zeitlich ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden. ....	49
4.3 Steuerliche Relevanz einer zeitnahen Spenden- (Mittelverwendung) .....	53
5. Probleme bei der Erfassung von Personalkosten .....	57
5.1 Verwaltungskosten oder Projektnebenkosten? .....	57

5.2 Vorschläge zur Abgrenzung und dem Ausweis von Verwaltungskosten in der Ergebnisrechnung der Stiftung (GuV) . . . .	61
---	----

### **C. Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung bilanzierender**

<b>Stiftungen.</b> . . . . .	<b>66</b>
I. Fazit . . . . .	66
II. Ausblick . . . . .	67
LITERATURVERZEICHNIS . . . . .	69
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS . . . . .	78
VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN. . . . .	79
VERZEICHNIS VERWENDETER GESETZE. . . . .	79