

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

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 Aktivitäten1	
1. Problemstellung1	
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 Stiftungsträgers4	
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 Mittelverwendung9	
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

bilanzierender Stiftungen	25
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 Stiftungen.	66
I. Fazit	66
II. Ausblick	67
LITERATURVERZEICHNIS	69
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	78
VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN.	79
VERZEICHNIS VERWENDETER GESETZE.	79