

Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

Bearbeitet von

Von Dr. Reinhard Berndt, Wirtschaftsprüfer, und Frank Nordhoff, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

2. Auflage 2019. Buch. XXXIV, 366 S. Hardcover (In Leinen)

ISBN 978 3 406 71600 3

Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Steuern > Bilanzrecht](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

ständen → Rn. 62 ff.). Zur Übertragung der IFRS auf Non-Profit-Organisationen vgl. auch *Bassen-Metz: Internationale Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen*, 2012.

II. Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften

Bei der kaufmännischen Rechnungslegung wird grundlegend zwischen drei Fragestellungen unterschieden:

- **Ansatzvorschriften:** Welche Vermögensgegenstände und welche Schulden sind in der Bilanz anzusetzen, welche nicht? Welche Aufwendungen und Erträge sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu zeigen?
- **Ausweisvorschriften:** Wie sind die Vermögensgegenstände und Schulden, wie die Aufwendungen und Erträge, zu gliedern?
- **Bewertungsvorschriften:** Mit welchem (Geld-)Wert sind die Vermögensgegenstände und Schulden anzusetzen?

Im Folgenden werden zunächst die grundlegenden Vorschriften zum Ansatz, zur Gliederung (Ausweis) und Bewertung der Jahresabschlussposten der Stiftung eingegangen, ehe anschließend im Detail auf Einzelfragen zur Bilanzierung eingegangen wird.

1. Ansatzvorschriften

Die Bilanz weist auf der Aktivseite die Vermögensgegenstände der Stiftung aus und auf der Passivseite das Eigenkapital sowie die Schulden der Stiftung. Die Passiva stellen insofern die *Mittelherkunft* dar, zeigen also, ob die Mittel von Eigenkapital- oder Fremdkapitalgebern stammen. Die Aktiva zeigen dagegen, wie die Mittel investiert worden sind (*Mittelverwendung*). Dabei ist die Mittelverwendung im hier verwendeten Sinne nicht mit der Mittelverwendung im (Gemeinnützigkeits-)Steuerrecht identisch (zur steuerrechtlichen Mittelverwendungsrechnung → Kapitel C Rn. 41 ff.).

Entsprechend dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB) sind sämtliche **Vermögensgegenstände** auf der Aktivseite anzusetzen und sämtliche **Schulden** zu passivieren, es sei denn, es besteht ein Aktivierungs-(Passivierungs-)verbot bzw. ein explizites Aktivierungs-(Passivierungs-)wahlrecht.

Damit ein Vermögensgegenstand vorliegt (und nicht nur direkt zu erfassender Aufwand) muss es sich um einen wirtschaftlichen Wert handeln der selbständig bewertbar sowie selbständig verkehrsfähig, d.h. einzeln verwertbar ist (BeBiKo/Schubert/Waubke § 247 Rn. 13; ADS § 246 Rn. 26).

Entscheidend für die Frage, ob ein Vermögensgegenstand der Stiftung zuzurechnen ist, ist dabei die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies galt schon vor der Reform durch das BilMoG, mit dem Gesetz wurde dieser Grundsatz explizit in das HGB aufgenommen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB).

- 29 Nach § 248 Abs. 1 HGB bestehen einige Aktivierungsverbote. So dürfen Aufwendungen für die Gründung bzw. Errichtung einer Stiftung nicht aktiviert werden (§ 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB). Ebenso ist die Aktivierung von Eigenkapitalbeschaffungskosten nicht erlaubt. Hierunter sind bei einer Stiftung z.B. Aufwendungen zu verstehen, die durch Werbemaßnahmen für Zustiftungen in das Stiftungskapital entstehen (§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Ferner sind auch Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen nicht aktivierungsfähig.
- 30 Nicht notwendig ist, dass die Stiftung für die Vermögensgegenstände eine Gegenleistung erbracht hat. Auch **unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände** sind grundsätzlich zu aktivieren; die Frage nach der Bewertung ist unabhängig von der Ansatzfrage in einem weiteren Schritt zu entscheiden (Zur Bewertung von unentgeltlich erhaltenen Vermögensgegenständen → Rn. 82 ff.).
- 31 Auf der Passivseite sind sämtliche *Schulden*, die der Stiftung zuzurechnen sind, anzusetzen. Eine Schuld ist dann gegeben, wenn die Stiftung eine rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtung zu einer Leistung hat, diese Verpflichtung am Abschlussstichtag eine wirtschaftliche Belastung darstellt und quantifizierbar ist (vgl. *ADS*, § 246 Rn. 102).

Die Schulden unterteilen sich wiederum in *Rückstellungen* und *Verbindlichkeiten*. **Verbindlichkeiten** sind Verpflichtungen eines Unternehmens, die am Bilanzstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen (*Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Auflage, 2016, S. 417). Demgegenüber sind **Rückstellungen** (mögliche) Verpflichtungen einer Organisation, die bezüglich ihrer Höhe, ihres zeitlichen Eintretens und/oder ihres Bestandes ungewiss sind, aber hinreichend sicher erwartet werden (*Coenenberg/Haller/Schultze*, 24. Auflage, 2016 S. 429 f.).

- 32 Betrachtet man die Passivseite der Bilanz als Mittelherkunft, so sind die Schulden Mittel, die der Stiftung von dritter Seite für eine gewisse Zeit zur Verfügung gestellt werden. Demgegenüber stellt das **Eigenkapital** die Eigenmittel der Stiftung dar, die dieser dauerhaft zur Verfügung stehen. Das Eigenkapital ist im kaufmännischen Abschluss die Saldogröße zwischen den Vermögensgegenständen einerseits und den Schulden andererseits.

2. Ausweisvorschriften

a) Gliederung der Bilanz

- 33 Die Gliederung des Jahresabschlusses einer Stiftung soll 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. Für Stiftungen, die nicht nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften Rechnung legen, ergeben sich die Gliederungsvorschriften aus § 247 Abs. 1 HGB. Danach sind in der Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

Als **Anlagevermögen** sind danach die dem Geschäftsbetrieb dauernd dienenden Vermögensgegenstände auszuweisen (§ 247 Abs. 2 HGB; zur Frage, wann ein Vermögensgegenstand dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der Stiftung dient → Rn. 58 f.). Das nicht als Anlagevermögen ausgewiesene und damit eher kurzfristige Vermögen ist das **Umlaufvermögen**. 34

Als **Rechnungsabgrenzungsposten** sind auf der Aktivseite Ausgaben im alten Geschäftsjahr auszuweisen, die Aufwand für einen bestimmten Zeitraum danach darstellen (z.B. die im Dezember vorausbezahlte Miete für den Monat Januar), auf der Passivseite sind Einnahmen des alten Geschäftsjahres zu zeigen, die erst im neuen Geschäftsjahr Ertrag werden (z.B. die im Dezember vereinbarte Miete für den Monat Januar; § 250 Abs. 1 und 2 HGB). Zielsetzung der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten ist der periodengerechte Ausweis der Zahlungsströme. Die periodengerechte Zuordnung von Zahlungen ist einer der wesentlichen Unterschiede der kaufmännischen Rechnungslegung zur Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht. Daher empfiehlt z.B. das IDW die Einnahmen-Ausgabenrechnung „nur für leicht zu überschauende Verhältnisse (...), in denen sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken“ (IDW RS HFA 5 Rn. 33). 35

Um dem Postulat der hinreichenden Aufgliederung zu genügen, wird in der Praxis auch für andere Rechtsformen als Kapitalgesellschaften regelmäßig auf die für diese geltende gesetzliche Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB) zurückgegriffen. Den besonderen Merkmalen von Stiftungen kann 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 getragen werden. Darüber hinaus kann es für Zwecke der Stiftungsaufsicht oder der Finanzverwaltung erforderlich sein, zusätzliche Angaben in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung oder dem Anhang zu machen. 36

Kapitalgesellschaften haben erweiterte Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden vor allem aufgrund der Tatsache, dass fremdes Vermögen durch die Gesellschaftsorgane verwaltet wird. Hierzu gehört auch die detailliertere Gliederung der Bilanz. Auch der Vorstand einer Stiftung verwaltet fremdes Vermögen. Insofern hält es das IDW für sachgerecht, dass Stiftungen die erweiterten Gliederungs- und Erläuterungsvorschriften für Kapitalgesellschaften anwenden (IDW RS HFA 5 Rn. 36 f.). Zumindest bei der Bilanz orientieren sich viele Stiftungen in der Praxis an § 266 HGB (Gliederung der Bilanz). Bei der Gewinn- und Verlustrechnung spiegelt § 275 HGB dagegen nur unzureichend die Stiftungsrealität wider. Allerdings sind auch hier über die oben genannten Paragraphen entsprechende Anpassungen möglich.

Hinsichtlich der Frage, ob und wann die zusätzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch für Stiftungen angewendet werden sollen, sind die Größenkriterien des § 267 HGB u.E. nicht brauchbar. So ist die Bilanzsumme bei Kapitalstiftungen regelmäßig sehr hoch, ohne dass dies notwendigerweise mit einer erhöhten Komplexität einhergeht. Umsatzerlöse gibt es häufig nicht, oder sie sind von untergeordneter Bedeutung (wirtschaftlicher Geschäftsbe- 37

trieb). Zudem haben die meisten Stiftungen nur wenige Mitarbeiter. Die Entscheidung sollte stattdessen von der Komplexität der Stiftung abhängig gemacht werden. So sind operativ tätige Stiftungen i.d.R. komplexer als rein fördernde Stiftungen. Da zudem die Ansatz- und Bewertungsvorschriften zwischen Kapital- und Nichtkapitalgesellschaften nach BilMoG stark angenähert wurden, geht es bei der Frage, ob die Vorschriften von Kapitalgesellschaften für Stiftungen angewendet werden sollten, insbesondere um die Erstellung eines Anhangs und ggf. eines Lageberichts.

Die Entscheidung, wann eine Kapitalgesellschaft mittelgroß oder groß ist, wird anhand der Kriterien des § 267 HGB *Umsatzerlöse*, *Bilanzsumme* und *Arbeitnehmer* getroffen. Da diese Kriterien für Stiftungen wenig aussagekräftig sind, schlug das IDW bisher vor, nur das Kriterium Bilanzsumme oder erhaltene Zuwendungen/Erträge aus der Vermögensverwaltung zu nehmen (jeweils das Kriterium, das für sich in die größere Klasse führt; IDW RS HFA 5 a.F. Rn. 38). Nunmehr sollen die für Körperschaften geltenden ergänzenden Vorschriften angewendet werden, insbesondere, „sofern die Stiftung die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 erfüllt und die Komplexität der Tätigkeit dies erfordert“ (IDW RS HFA 5 a.F. Rn. 40). Die Aufnahme des Kriteriums „Komplexität“ ist hierbei ausdrücklich zu begrüßen. *Koss* empfiehlt ausschließlich die Kriterien Bilanzsumme und Arbeitnehmer, wobei nicht klar wird, ob ein oder zwei Kriterien überschritten werden müssen (*Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, 2003, S. 122).

- 38 Die Gliederung nach § 266 HGB ist auf Stiftungen grundsätzlich – mit Ausnahme des Eigenkapitals – gut übertragbar. Die grobe Gliederung nach § 266 HGB sieht wie folgt aus (hierbei wurde das Eigenkapital an die Gliederung nach IDW RS HFA 5 Rn. 55 angepasst):

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	Stiftungskapital
Sachanlagen	Rücklagen
Finanzanlagen	Umschichtungsergebnisse
	Ergebnisvortrag
Umlaufvermögen	Rückstellungen
Vorräte	Pensionsrückstellungen
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	Steuerrückstellungen
Wertpapiere des Umlaufvermögens	Sonstige Rückstellungen
Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	Verbindlichkeiten
	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	Sonstige Verbindlichkeiten
Rechnungsabgrenzungsposten	Rechnungsabgrenzungsposten

Abb. 23: Beispielsgliederung der Bilanz einer Stiftung nach § 266 HGB und IDW RS HFA 5 Rn. 55 (Gliederung Eigenkapital)

b) Gliederung des Eigenkapitals

Für die **Gliederung des Eigenkapitals** einer Stiftung ist eine Orientierung an § 266 HGB aufgrund der Besonderheiten von Stiftungen nicht zielführend. Das IDW schlägt daher für das Eigenkapital der Stiftung eine Gliederung vor, die grundsätzlich zwischen dem Stiftungskapital, den Rücklagen und dem Vortrag differenziert. Mit der Überarbeitung der Stellungnahme wurde auch die Gliederung des Eigenkapitals angepasst. In der folgenden Übersicht wird die Gliederung der IDW-Stellungnahme aus dem Jahr 2000 der Gliederung der überarbeiteten Stellungnahme aus 2013 gegenübergestellt (IDW RS HFA 5 a.F. R.n. 51 f.; IDW RS HFA 5 R.n. 55):

IDW RS HFA 5 a.F. (2000)	IDW RS HFA 5 (2013)
I. Stiftungskapital 1. Grundstockvermögen einschl. Zustiftungen 2. Zuführungen aus der Ergebnisrücklage 3. Ergebnisse aus Vermögensumschichtungen II. Ergebnismittel 1. Kapitalerhaltungsrücklage 2. Sonstige Ergebnismittel III. Mittelvortrag	I. Stiftungskapital 1. Errichtungskapital 2. Zustiftungskapital II. Rücklagen 1. Kapitalrücklagen 2. Ergebnismittel (ggf. weiter untergliedern) Frei verfügbare Ergebnismittel III. Umschichtungsergebnisse IV. Ergebnisvortrag

Abb. 24: Gliederung des Eigenkapitals einer Stiftung entsprechend dem Vorschlag des IDW

Da das Eigenkapital einer Stiftung zahlreiche Besonderheiten aufweist, wird später in diesem Kapitel eingehend auf die einzelnen Posten eingegangen (→ R.n. 124 ff.). Im Folgenden sollen diese daher nur kurz skizziert und die Anpassungen der überarbeiteten Stellungnahme erläutert werden.

Das **Stiftungskapital** hat insbesondere vor dem Hintergrund der Verpflichtung zur Kapitalerhaltung eine besondere Bedeutung und sollte daher separat ausgewiesen werden (IDW RS HFA 5 a.F. R.n. 14). Der separate Ausweis führt zu einer höheren Transparenz der Rechnungslegung der Stiftung – vor allem die Stiftungsaufsicht ist daher an einem separaten Ausweis interessiert. Wesentlicher Unterschied zwischen der alten und der neuen Gliederung ist der Ausweis der **Umschichtungsergebnisse** innerhalb oder außerhalb des Stiftungskapitals. Ein Ausweis von Umschichtungsergebnissen (Gewinne und Verluste aus der Umschichtung des Grundstockvermögens) innerhalb des Stiftungskapitals führt regelmäßig dazu, dass insbesondere eine reale Kapitalerhaltung bei gemeinnützigen Stiftungen nur sehr schwer erreichbar ist. Daher wird nunmehr vorgeschlagen, die Umschichtungsergebnisse als sepa-

raten Posten innerhalb des Eigenkapitals zu zeigen, wobei dieser, z.B. aufgrund von Umschichtungsverlusten, auch negativ werden kann (IDW RS HFA 5 Rn. 66. Zu weiteren Ausführungen zu den Umschichtungsergebnissen → Rn. 145 ff.).

- 41 Die Gliederung des Eigenkapitals sieht neben dem Stiftungskapital und dem Vortrag den Ausweis von Rücklagen vor. Nach der alten Gliederung waren dies ausschließlich **Ergebnisrücklagen**. Diese werden aus dem erwirtschafteten Ergebnis der Stiftung gebildet. Die Ergebnisrücklage war entsprechend dem Vorschlag der alten IDW-Stellungnahme zu untergliedern in eine Kapitalerhaltungsrücklage und die sonstigen Ergebnisrücklagen. Die sonstigen Ergebnisrücklagen können beispielsweise nach Projekten oder anderen Zweckbindungen aufgegliedert werden. Hier hat sich im Grunde wenig geändert; die Kapitalerhaltungsrücklage wird allerdings nunmehr nur noch als eine Möglichkeit der Untergliederung der Ergebnisrücklagen genannt für den Fall, dass eine reale Kapitalerhaltung angestrebt wird (→ Rn. 134 ff.).
- 42 Neu ist der Ausweis einer **Kapitalrücklage** innerhalb der Eigenkapitalgliederung. Eine Kapitalrücklage ist der Stiftung eigentlich fremd. In der Praxis ist sie bereits heute teilweise anzutreffen, wenn der Spender einer Stiftung Vermögen verbunden mit der Auflage zuführt, dieses nach Ermessen des Stiftungsvorstands dem Stiftungskapital zuzuführen oder für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Diese Mittel unterliegen nicht der Bestandserhaltung, sind aber infolge der Auflage auch der Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung entzogen. Entsprechend der IDW-Stellungnahme werden „unter der Kapitalrücklage (...) Zuwendungen erfasst, die der Stifter oder ein Dritter zur Stärkung des Kapitals (z.B. zur Erfüllung des zugrunde liegenden Kapitalerhaltungskonzeptes) leistet und die weder dem Errichtungskapital noch den Zustiftungen zuzuordnen sind“ (IDW RS HFA 5 Rn. 63). Ein typischer Anwendungsfall sind z.B. Zahlungen zum Ausgleich von Verlusten im Stiftungskapital (→ Rn. 130 ff.).
- 43 Grundsätzlich endet die Gewinn- und Verlustrechnung einer bilanzierenden Stiftung – wie auch die eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens – mit dem Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag; § 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB). Um aber die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsmäßige Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens und der sonstigen Stiftungsmittel nachvollziehbar darzustellen, sollte die Gewinn- und Verlustrechnung um eine **Ergebnisverwendungsrechnung** ergänzt werden. Diese orientiert sich inhaltlich an der aktienrechtlichen Vorlage (§ 158 Abs. 1 AktG). Stiftungen, die einen Anhang aufstellen, können diese Angabe auch im Anhang machen. Entsprechend der Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen sieht diese Rechnung wie folgt aus (vgl. IDW RS HFA 5, Rn. 61):

Jahresergebnis	
+/-	Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr
+	Entnahmen aus dem Posten Umschichtungsergebnisse
-	Einstellungen in den Posten Umschichtungsergebnisse
+	Entnahmen aus den Ergebnismrücklagen
-	Einstellungen in die Ergebnismrücklagen
=	Ergebnisvortrag

Abb. 25: Ergebnisverwendungsrechnung (IDW RS HFA 5 Rn. 68)

Die Entnahmen aus und Einstellungen in die Ergebnismrücklagen erfordern 44 einen Beschluss des zuständigen Organs, sofern die Satzung keine Regelung zur Rücklagenbildung vorsieht. Dieser Beschluss muss spätestens mit der Feststellung des Jahresabschlusses getroffen werden (wenn die Satzung eine Feststellung des Jahresabschlusses vorsieht, die nicht zwingend ist; IDW RS HFA 5 Rn. 69). Stiftungsmittel, die weder einer bestimmten Verwendung zugeführt, noch in die Ergebnismrücklagen eingestellt oder aus den Ergebnismrücklagen entnommen werden, sind als **Ergebnisvortrag** auszuweisen.

c) Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Neben der Bilanz ist die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) das zweite 45 Rechnungslegungsinstrument einer bilanzierenden Stiftung. Während die Bilanz die Bestandsgrößen zu einem bestimmten Stichtag zeigt – einmal nach Mittelherkunft und einmal nach Mittelverwendung – stellt die GuV die Stromgrößen eines bestimmten Zeitraums, typischerweise eines Jahres, dar. Abgebildet werden in der GuV *Aufwendungen und Erträge*, welche sich von den Stromgrößen *Einnahmen und Ausgaben* durch Ihre Periodisierung – also die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben in die wirtschaftlich richtigen Perioden – unterscheiden.

Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung einer Stiftung kann sich 46 grundsätzlich an den Vorschriften des § 275 HGB für Kapitalgesellschaften orientieren. Anpassungen sind wiederum über § 265 HGB möglich, wonach Leerposten weggelassen (§ 265 Abs. 8 HGB), neue Posten hinzugefügt (§ 265 Abs. 5 HGB) und Änderungen der Postenbezeichnung vorgenommen werden können (§ 265 Abs. 6 HGB). Anders als bei der Bilanz wird man – um den Besonderheiten der Stiftung gerecht werden zu können – allerdings deutlich mehr Anpassungen vornehmen müssen, da die Gliederung des HGB primär auf die Erträge und Aufwendungen von Profitunternehmen ausgerichtet ist.

Da Stiftungen keine Kapitalgesellschaften sind und grundsätzlich auch nicht 47 nach den entsprechenden Vorschriften Rechnung zu legen haben (eine Ausnahme kann sich durch eine Satzungsbestimmung oder aufgrund der Tätigkeit der Stiftung ergeben), bestimmt zunächst § 242 Abs. 2 HGB zur Gliederung der GuV sehr allgemein, dass die *Aufwendungen* den *Erträgen* gegenüberzustel-

len sind. Aus den allgemeinen Vorschriften zur Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses ergibt sich allerdings das Erfordernis, die Posten sachgerecht weiter aufzugliedern. Bei dieser Aufgliederung orientieren sich die meisten Stiftungen dann wiederum an der Gliederung des § 275 HGB. Für Kaufleute, die keine Kapitalgesellschaften sind, ist die Gewinn- und Verlustrechnung nicht notwendigerweise in *Staffelform*, wie für Kapitalgesellschaften vorgesehen, aufzustellen. Auch die Aufstellung in *Kontenform* ist möglich.

In der Praxis findet man häufig gerade bei kleineren Stiftungen die Gewinn- und Verlustrechnung in *Kontenform* anstelle der *Staffelform*. Diese wird in vielen Fällen nicht als „Gewinn- und Verlustrechnung“ bezeichnet, sondern z.B. als „Rechnungslegung“. Damit es sich bei dem Abschluss aber auch weiterhin um einen kaufmännischen Abschluss handelt, ist es wichtig, dass auch in einer „Rechnungslegung“ nur Aufwendungen und Erträge ausgewiesen werden (anstelle von Einnahmen und Ausgaben) und entsprechend die Periodenabgrenzung korrekt erfolgt.

Eine entsprechend § 265 HGB angepasste GuV in **Staffelform** könnte wie folgt aussehen:

	Umsatzerlöse (wirtschaftlicher Bereich)
+	Spendenerträge
+	Sonstige Erträge
-	Personalaufwand
-	Materialaufwand
-	Abschreibungen
-	Sonstige Aufwendungen
+	Zinserträge
-	Zinsaufwendungen
+	Wertpapiererträge
-	Steuern (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)
	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
-	Zuführungen zu den Rücklagen
+	Entnahmen aus den Rücklagen
	Ergebnisvortrag

Abb. 26: Gliederung der GuV einer Stiftung in *Staffelform*

Wird die GuV in **Kontenform** aufgestellt, wird kein Jahresergebnis ausgewiesen, sondern direkt das Bilanzergebnis, im Stiftungsbereich als Ergebnisvortrag bezeichnet. Eine Beispielgliederung zeigt Abb. 27.

Die Gliederung in Abb. 26 wurde hinsichtlich der Kostendarstellung nach dem **Gesamtkostenverfahren** (§ 275 Abs. 2 HGB), die in Abb. 27 nach dem **Umsatzkostenverfahren** (§ 275 Abs. 3 HGB) erstellt. Zu dieser Unterscheidung → Rn. 195.

- 48 Bei **steuerbegünstigten Stiftungen** ist darüber hinaus eine Trennung der vier steuerlichen Sphären innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung möglich.