

# Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

Bearbeitet von  
Dr. Reinhard Berndt, Frank Nordhoff

1. Auflage 2016. Buch. XXXII, 336 S. In Leinen  
ISBN 978 3 406 68923 9  
Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Steuern > Bilanzrecht](#)

Zu [Leseprobe](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



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.

Berndt/Nordhoff

Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

# beck-shop.de

## DIE FACHBUCHHANDLUNG

**beck-shop.de**

DIE FACHBUCHHANDLUNG

# **beck-shop.de**

**DIE FACHBUCHHANDLUNG**

## **Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen**

Herausgegeben von

**Dr. Reinhard Berndt**  
Wirtschaftsprüfer

**Frank Nordhoff**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Bearbeitet von

**Dr. Reinhard Berndt**  
Wirtschaftsprüfer

**Dr. Jörg Goddemeier**  
Wirtschaftsprüfer

**Frank Nordhoff**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

2016



Zitierweise: *Autor*/Berndt/Nordhoff Rechnungslegung und Prüfung von  
Stiftungen Kap. Rn.

# beck-shop.de

## DIE FACHBUCHHANDLUNG

**www.beck.de**

ISBN 978 3 406 68923 9

© 2016 Verlag C.H. Beck oHG

Wilhelmstraße 9, 80801 München

Druck und Bindung: Beltz Bad Langensalza GmbH

Neustädter Straße 1–4, 99947 Bad Langensalza

Umschlaggestaltung: Druckerei C. H. Beck Nördlingen

Satz: Fotosatz Buck

Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier  
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)



## DIE FACHBUCHHANDLUNG

### Vorwort

Die Stiftungslandschaft in Deutschland weist seit Jahren ein stetiges Wachstum und damit auch eine zunehmende Bedeutung auf. Ende 2014 gab es über 20.700 Stiftungen bürgerlichen Rechts, davon wurden rd. die Hälfte nach dem Jahr 2000 errichtet. Die bestehenden Stiftungen weisen eine hohe Heterogenität auf. So bestehen neben den Stiftungen bürgerlichen Rechts, Stiftungen des Privatrechts, Stiftungen des öffentlichen Rechts, zahlreiche Treuhandstiftungen, deren Zahl nur geschätzt werden kann, und auch Stiftungen in anderen Rechtsformen, beispielsweise als Stiftung GmbH und Stiftung e.V. Die überwiegende Zahl der Stiftungen ist zudem steuerbegünstigt.

Die zunehmende Bedeutung von Stiftungen hat dazu geführt, dass sich in der Fachliteratur bereits eine Reihe von Publikationen mit der Stiftung auseinandersetzen. Allerdings befassen sich die meisten Werke entweder mit dem Stiftungsrecht ganz allgemein, oder es wird das Steuerrecht – konkret das Gemeinnützigkeitsrecht – der Stiftung thematisiert. Umfassende Werke zur Rechnungslegung der Stiftung gibt es dagegen bisher nur vereinzelt. Andererseits zeigt die Nachfrage auf vielen unserer Seminare, dass hier Bedarf besteht.

Unsere Zielsetzung ist es, ein umfassendes Werk zu allen Fragen die Rechnungslegung von Stiftungen betreffend zu präsentieren und dabei die Tatsache, dass rd. 96 % der Stiftungen in Deutschland steuerbegünstigt sind und dieser Sachverhalt erhebliche Auswirkungen auf die Rechnungslegung von Stiftungen hat, zu berücksichtigen. Insofern sind steuerliche Fragestellungen sowohl in einem eigenen Kapitel den eigentlichen Rechnungslegungsthemen vorangestellt, finden sich aber auch anlassbezogen in allen anderen Kapiteln wieder.

Das Werk stellt die Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen dar. Der Fokus liegt allerdings deutlich auf den Besonderheiten der Rechnungslegung von Stiftungen, wobei zahlreichen teilweise speziellen Einzelthemen nachgegangen wird.

Je nach Rechtsform und Tätigkeit der Stiftung ist eine kaufmännische Rechnungslegung nicht erforderlich. Der Rechnungslegung mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung und Vermögensübersicht ist daher ein eigenes Kapitel gewidmet, wobei die kaufmännische Rechnungslegung aufgrund ihrer konkreten Vorgaben durch das HGB und deren umfassende Kommentierung in der Praxis naturgemäß einen größeren Raum umfasst. Auf die Besonderheiten von Stiftungen, die ein Krankenhaus betreiben, wird in einem abschließenden Kapitel vertiefend eingegangen.

## Vorwort

**beck-shop.de**  
**DIE FACHBUCHHANDLUNG**

Für die kritische Durchsicht des Skriptes möchten wir uns bei Herrn Dimitrios Skiadas und Herrn Sascha Klausner recht herzlich bedanken, für die Beisteuerung des abschließenden Kapitels über die Besonderheiten von Stiftungen, die ein Krankenhaus betreiben bei Herrn Dr. Jörg Goddemeier.

Der Stand der Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsschreiben ist der September 2015.

Für Hinweise und Anregungen sind wir sehr dankbar.

Dortmund und Köln im März 2016

Dr. Reinhard Berndt

Frank Nordhoff



## DIE FACHBUCHHANDLUNG

Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XXIII
A. Grundlagen des Stiftungsrechts ( <i>Berndt</i> ) .....	1
B. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen ( <i>Berndt</i> ) .....	15
C. Steuerrechtliche Vorschriften für Stiftungen und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung ( <i>Nordhoff</i> ) .....	47
D. Jahresrechnung, Vermögensübersicht und Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks ( <i>Berndt</i> ) .....	87
E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung ( <i>Berndt</i> ) .....	117
F. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen ( <i>Berndt/Nordhoff</i> ) .....	251
G. Publizität von Stiftungen ( <i>Nordhoff</i> ) .....	293
H. Besonderheiten der Rechnungslegung von Krankenhäusern in der Rechtsform der Stiftung ( <i>Goddemeier</i> ) .....	303
Sachregister .....	321

**beck-shop.de**

DIE FACHBUCHHANDLUNG

# beck-shop.de

## DIE FACHBUCHHANDLUNG

Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XXIII
Abbildungsverzeichnis .....	XXXI

### A. Grundlagen des Stiftungsrechts

I. Geschichte und Zahlen .....	2
II. Merkmale und Ausprägungen von Stiftungen .....	3
1. Abgrenzungsmerkmale einer Stiftung .....	3
2. Ausprägungen von Stiftungen .....	4
a) Selbständige Stiftungen bürgerlichen Rechts .....	4
b) Unselbständige Stiftungen .....	5
c) Öffentlich-rechtliche Stiftungen .....	6
III. Erscheinungsformen nach verschiedenen Unterscheidungskriterien .....	7
1. Kapitalausstattung und Kapitalverwendung .....	7
2. Zwecksetzung .....	8
3. Aufgabenstellung .....	10
4. Entstehung und Aufsicht .....	11
5. Bürgerstiftungen .....	12
IV. Misch- und Ersatzformen .....	12
1. Stiftungen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft .....	13
2. Stiftungen in der Rechtsform des Vereins .....	13

### B. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen

I. Zwecke und Adressaten der Rechnungslegung .....	16
1. Zwecke der Rechnungslegung .....	16
2. Adressaten der Rechnungslegung .....	17
3. Konsequenzen aus der Vielfalt der Zwecke und Adressaten .....	18
II. Gesetzliche Normen zur Rechnungslegung .....	19
1. Überblick .....	19
2. Bürgerliches Recht .....	21
3. Landesstiftungsrecht .....	22

## Inhaltsverzeichnis

<b>beck-shop.de</b> <b>DIE FACHBUCHHANDLUNG</b>		
4.	Handelsrecht .....	24
5.	Steuerrecht .....	27
6.	Besondere Rechnungslegungsvorschriften .....	28
7.	Weitere Normen zur Rechnungslegung .....	29
a)	Satzung .....	29
b)	Institut der Wirtschaftsprüfer .....	30
c)	Selbstverpflichtungen .....	32
<b>III.</b>	<b>Methoden der Rechnungslegung</b> .....	33
1.	Überblick über die Rechnungslegungsmethoden .....	33
2.	Kameralistik .....	34
3.	Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht .....	34
4.	Kaufmännische Rechnungslegung .....	35
5.	Gründe für die Entscheidung zur Jahresrechnung bzw. zum Jahresabschluss .....	36
<b>IV.</b>	<b>Rahmenbedingungen zur Rechnungslegung</b> .....	39
1.	Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht .....	39
2.	Buchführung .....	40
3.	Kontenrahmen und Kontenplan .....	41
4.	Aufstellungs- und Einreichungsfristen .....	42
5.	Feststellung und Unterschrift .....	43
6.	Aufbewahrungspflichten .....	44
7.	Offenlegung und Publizität .....	44
<b>C. Steuerrechtliche Vorschriften für Stiftungen und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung</b>		
<b>I.</b>	<b>Einführung</b> .....	47
1.	Steuerliche Sphären .....	48
2.	Steuerliche Einkunftsarten .....	50
<b>II.</b>	<b>Steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten</b> .....	53
1.	Aus nicht-steuerlichen Vorschriften abgeleitete Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....	54
2.	Originär steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungs- pflichten .....	55
a)	Voraussetzungen .....	55
b)	Inhalt .....	57
<b>III.</b>	<b>Nachweis gemeinnütziger Mittelverwendung durch steuer- begünstigte Stiftungen</b> .....	58
1.	Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben .....	59
2.	Vermögensübersicht .....	61
3.	Mittelverwendungsrechnung .....	61

a) Mittelverwendungsgebote und -verbote .....	63
b) Mittelvortrag .....	66
c) Steuerliche Rücklagen .....	67
d) Vermögen .....	78
e) Mittelverwendungsrechnung .....	79
4. Tätigkeitsbericht .....	86

#### **D. Jahresrechnung, Vermögensübersicht und Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks**

I. Vorschriften zur Rechnungslegung .....	87
II. Einnahmen-Ausgabenrechnung .....	91
1. Unterschiedliche Konzeptionen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung .....	91
2. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung .....	91
a) Einzelfragen zu Einnahmen und Ausgaben .....	91
b) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung .....	92
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung .....	95
a) Grundlegendes zur Einnahmen-Überschussrechnung .....	95
b) Abgrenzung der Einnahmen und der Ausgaben .....	96
c) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung .....	97
4. Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 63 Abs. 3 AO .....	98
III. Vermögensübersicht .....	100
1. Grundlegendes zur Vermögensübersicht .....	100
2. Ansatz der Vermögenswerte in der Vermögensübersicht .....	100
3. Gliederung der Vermögensübersicht .....	102
4. Bewertung in der Vermögensübersicht .....	104
5. Nachweis der Vermögenserhaltung .....	107
IV. Einheitliche Rechnungslegung .....	110
V. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks .....	113

#### **E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung**

I. Normen zum kaufmännischen Jahresabschluss .....	119
1. Handelsrecht .....	119
2. Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) ...	124
3. Internationale Rechnungslegung .....	126

## Inhaltsverzeichnis

<b>II. Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften</b>	128
1. Ansatzvorschriften . . . . .	129
2. Ausweisvorschriften . . . . .	130
a) Gliederung der Bilanz . . . . .	130
b) Gliederung des Eigenkapitals . . . . .	133
c) Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .	135
3. Bewertungsvorschriften . . . . .	137
<b>III. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Bilanz</b>	141
1. Anlagevermögen . . . . .	141
a) Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen .	141
b) Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände (Entwicklungskosten) . . . . .	142
c) Bilanzierung von Zuschüssen . . . . .	146
d) Bewertung von unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen und unentgeltlichen Leistungen .	152
e) Bewertung des Finanzanlagevermögens . . . . .	155
2. Umlaufvermögen . . . . .	168
a) Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens . . . . .	169
b) Ansatz und Bewertung von Forderungen . . . . .	170
3. Eigenkapital . . . . .	171
a) Posten des Eigenkapitals im Detail . . . . .	171
b) Ausweis von nutzungsgebundenem Kapital . . . . .	185
c) Nachweis der Vermögenserhaltung . . . . .	187
4. Fremdkapital . . . . .	193
a) Abgrenzung von Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rücklagen im Bereich der Projekte . . . . .	195
b) Bewertung von Projektrückstellungen . . . . .	197
c) Darstellung ausgewählter Rückstellungen . . . . .	199
5. Treuhandvermögen . . . . .	202
a) Grundlegendes zur Treuhandstiftung . . . . .	202
b) Abbildung von Treuhandvermögen in der Rechnungslegung des Treuhänders . . . . .	204
<b>IV. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Gewinn- und Verlustrechnung</b>	206
1. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren . . . . .	206
2. Bedeutung und Abgrenzung von Verwaltungskosten . . . . .	209
a) Bedeutung der Verwaltungskosten . . . . .	209
b) Abgrenzung der Verwaltungskosten . . . . .	210
c) Angemessenheit der Verwaltungskosten . . . . .	212
3. Erfassung von Spenden . . . . .	213
a) Abgrenzung von Spenden sammelnden Organisationen . . . . .	213
b) Erfassung von Spenden im Normalfall . . . . .	214

# beck-shop.de

## DIE FACHBUCHHANDLUNG

c) Erfassung von Spenden bei Spenden sammelnden Organisationen .....	217
4. Abgrenzung und Erfassung von Sponsoringeinnahmen .....	221
5. Abgrenzung des Ergebnisses aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben .....	225
6. Abgrenzung des Ergebnisses aus Vermögensverwaltung .....	227
<b>V. Anhang .....</b>	<b>229</b>
1. Grundlagen zum Anhang .....	229
2. Wesentliche Inhalte des Anhangs .....	231
<b>VI. Lagebericht .....</b>	<b>236</b>
1. Grundlagen zum Lagebericht .....	236
2. Wesentliche Inhalte des Lageberichts .....	237
<b>VII. Konzernabschluss .....</b>	<b>239</b>
1. Verpflichtung einer Stiftung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses .....	240
2. Einbeziehung einer Stiftung als Zweckgesellschaft in einen Konzernabschluss .....	243
3. Grundzüge der Konzernrechnungslegung .....	245
<b>F. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen</b>	
<b>I. Prüfung durch die Stiftungsaufsicht .....</b>	<b>252</b>
1. Prüfungspflicht .....	252
2. Prüfungsgegenstand .....	254
3. Prüfung durch die kirchliche Stiftungsaufsicht .....	256
<b>II. Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer .....</b>	<b>257</b>
1. Prüfungspflicht .....	257
2. Möglichkeiten prüferischer Tätigkeiten durch einen Wirtschaftsprüfer .....	259
a) Überblick .....	259
b) Erstellung des Jahresabschlusses .....	261
c) Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen .....	262
d) Prüferische Durchsicht .....	262
e) Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht) .....	263
f) Prüfung von Finanzaufstellungen und deren Bestandteilen .....	265
g) Jahresabschlussprüfung .....	266
3. Durchführung einer Jahresabschlussprüfung .....	266
a) Mindestumfang einer Jahresabschlussprüfung .....	266
b) Erweiterungen des Prüfungsgegenstandes .....	268
c) Geringere Prüfungstiefe und geringerer Prüfungsumfang .....	275

## Inhaltsverzeichnis

<b>beck-shop.de</b>	
<b>DIE FACHBUCHHANDLUNG</b>	
3. Durchführung der Prüfung .....	276
4. Ergebnis der Prüfung .....	277
a) Prüfungsbericht .....	278
b) Bestätigungsvermerk .....	280
c) Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers .....	281
d) Bescheinigung .....	281
5. Siegelpflicht .....	282
<b>III. Prüfung durch das Finanzamt .....</b>	<b>283</b>
1. Veranlagung und Außenprüfung .....	283
2. Besonderheiten bei gemeinnützigen Stiftungen .....	283
a) Mittelverwendungspflicht .....	284
b) Vermögensbindung .....	285
c) Allgemeines Gemeinnützigkeitsrecht .....	285
d) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	286
e) Spendenbescheinigungen .....	287
<b>IV. Prüfung durch die Rechnungshöfe .....</b>	<b>288</b>
1. Prüfungsrecht .....	288
2. Prüfungs durchführung .....	289
<b>V. Interne Revision in der Stiftung .....</b>	<b>289</b>
 <b>G. Publizität von Stiftungen</b>	
<b>I. Begriff .....</b>	<b>293</b>
<b>II. Gesetzliche Offenlegungsvorschriften .....</b>	<b>294</b>
1. Handelsrecht .....	294
2. Landesstiftungsrecht .....	295
3. Informationsfreiheitsrecht .....	297
4. Steuerrecht .....	297
a) Steuererklärung .....	297
b) Elektronische Bilanz .....	299
<b>III. Freiwillige Transparenz im dritten Sektor .....</b>	<b>300</b>
 <b>H. Besonderheiten der Rechnungslegung von Krankenhäusern in der Rechtsform der Stiftung</b>	
<b>I. Vorbemerkung .....</b>	<b>303</b>
<b>II. Vorgegebener Rahmen der Krankenhaus-Buchführungs- verordnung .....</b>	<b>305</b>
1. Kaufmännisches Rechnungswesen .....	305

<b>beck-shop.de</b>	
<b>DIE FACHBUCHHANDLUNG</b>	
2. Geschäftsjahr .....	305
3. Gliederungsvorschriften .....	306
4. Bilanzierungspflichten beim Krankenhasträger .....	307
<b>III. Posten des Jahresabschlusses im Detail .....</b>	<b>307</b>
1. Sonderposten aus Zuwendungen zum Anlagevermögen .....	307
2. Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung .....	308
3. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung .....	309
4. Unfertige Leistungen .....	310
5. Forderungen und Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht .....	311
6. Krankenhauspezifische Rückstellungen .....	312
a) Rückstellung auf Grund von Prüfungen des Medizinischen Dienstes der Krankenkassen (MDK). ....	312
b) Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ..	313
c) Rückstellung für Schadensfälle .....	313
d) Rückstellung für Fördermittelrückzahlungsrisiken .....	314
7. Umsatzerlöse .....	314
<b>IV. Anhang und Lagebericht .....</b>	<b>315</b>
<b>V. Kosten- und Leistungsrechnung .....</b>	<b>316</b>
<b>VI. Jahresabschlussprüfung .....</b>	<b>317</b>
1. Pflicht zur Prüfung und Gegenstand der Abschlussprüfung von Krankenhäusern .....	317
2. Bescheinigungen des Abschlussprüfers für Krankenhäuser .....	318
Sachregister .....	321