

Berndt/Nordhoff  
Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen



# Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

von

**Dr. Reinhard Berndt**

Wirtschaftsprüfer

**Frank Nordhoff**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

3., vollständig neubearbeitete Auflage 2024



C.H. BECK

Zitierweise: Berndt/Nordhoff Rechnungslegung/Autor Kap. R.n.

**www.beck.de**

ISBN 978 3 406 80315 4

© 2024 Verlag C.H. Beck oHG

Wilhelmstraße 9, 80801 München

Druck und Bindung: Beltz Bad Langensalza GmbH

Am Fliegerhorst 8, 99947 Bad Langensalza

Umschlag: Martina Busch, Grafikdesign, Homburg Saar

Satz: Fotosatz Buck

Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen



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

Alle urheberrechtlichen Nutzungsrechte bleiben vorbehalten. Der Verlag behält sich auch das Recht vor, Vervielfältigungen dieses Werkes zum Zwecke des Text and Data Mining vorzunehmen.

## Vorwort zur 3. Auflage

Die zweite Auflage des vorliegenden Buches ist nunmehr fünf Jahre her, und in dieser Zeit hat sich in den relevanten Rechtsgebieten erhebliches getan. Unser Anspruch ist es weiterhin, eine umfassende Darstellung zu allen Fragestellungen rund um die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen vorzulegen.

Der wesentliche Anpassungsbedarf ergab sich aus der am 25.6.2021 verabschiedeten und zum 1.7.2023 in Kraft getretenen umfassenden Reform des Stiftungsrechts. Die Verzögerungen im Rahmen der Reformbemühungen führten auch zu der erheblichen Zeitspanne zwischen der zweiten und der dritten Auflage.

Im Nachgang zur Stiftungsrechtsreform bestand die Notwendigkeit einer Anpassung der Landesstiftungsgesetze, welche für die Rechnungslegung ebenfalls eine wichtige Rolle spielen. Diese Anpassungen sind nunmehr zum überwiegenden Teil erfolgt. Die bereits überarbeiteten Landesstiftungsgesetze haben Eingang in diese Auflage gefunden.

Schließlich ist für die Rechnungslegung von Stiftungen die IDW Stellungnahme IDW RS HFA 5 von erheblicher Bedeutung. Diese ist im Dezember 2023 als überarbeiteter Entwurf vorgelegt und vollumfänglich berücksichtigt worden.

Ein großer Teil der rechtsfähigen Stiftungen in Deutschland ist steuerbegünstigt. Insofern war auch die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, welche mit dem Jahressteuergesetz 2020 erfolgt ist, zu berücksichtigen.

Neben der Einarbeitung dieser großen Reformen wurde das Buch umfassend durchgesehen und aktualisiert. Es wurden weitere Einzelthemen, wie bspw. die Zulegung von Stiftungen, aufgegriffen.

Der Stand der Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsschreiben ist der Dezember 2023.

Wiederum sind wir für Hinweise und Anregungen sehr dankbar.

Dortmund und Köln im März 2024  
Dr. Reinhard Berndt

Frank Nordhoff



## Vorwort zur 1. Auflage

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.

Für die kritische Durchsicht des Skriptes möchten wir uns bei Herrn Dimitrios Skiadas und Herrn Sascha Klausner recht herzlich bedanken, für die Besteuerung 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 September 2015.  
Für Hinweise und Anregungen sind wir sehr dankbar.

Dortmund und Köln im März 2016  
Dr. Reinhard Berndt

Frank Nordhoff



## Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XVII
Literaturverzeichnis . . . . .	XXIII
Abbildungsverzeichnis . . . . .	XXIX
A. Grundlagen des Stiftungsrechts . . . . .	1
B. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen . . . . .	13
C. Steuerrechtliche Vorschriften für Stiftungen und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung . . . . .	39
D. Jahresrechnung, Vermögensübersicht und Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks . . . . .	77
E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung . . . . .	101
F. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen . . . . .	215
G. Publizität von Stiftungen . . . . .	253
Sachregister . . . . .	259



# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XVII
Literaturverzeichnis . . . . .	XXIII
Abbildungsverzeichnis . . . . .	XXIX

## A. Grundlagen des Stiftungsrechts

<b>I. Geschichte und Zahlen . . . . .</b>	<b>1</b>
<b>II. Merkmale und Ausprägungen von Stiftungen . . . . .</b>	<b>2</b>
1. Abgrenzungsmerkmale einer Stiftung . . . . .	2
2. Ausprägungen von Stiftungen . . . . .	3
a) Selbstständige Stiftungen bürgerlichen Rechts . . . . .	3
b) Unselbstständige Stiftungen . . . . .	4
c) Öffentlich-rechtliche Stiftungen . . . . .	5
<b>III. Erscheinungsformen nach verschiedenen Unterscheidungskriterien . . . . .</b>	<b>5</b>
1. Kapitalausstattung und Kapitalverwendung . . . . .	5
2. Zwecksetzung . . . . .	7
3. Aufgabenstellung . . . . .	8
4. Entstehung und Aufsicht . . . . .	9
5. Bürgerstiftungen . . . . .	10
<b>IV. Misch- und Ersatzformen . . . . .</b>	<b>10</b>
1. Stiftungen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft . . . . .	11
2. Stiftungen in der Rechtsform des Vereins . . . . .	11
3. Stiftung & Co. KG . . . . .	12

## B. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen

<b>I. Zwecke und Adressaten der Rechnungslegung . . . . .</b>	<b>13</b>
1. Zwecke der Rechnungslegung . . . . .	13
2. Adressaten der Rechnungslegung . . . . .	15
3. Konsequenzen aus der Vielfalt der Zwecke und Adressaten . . . . .	15
<b>II. Gesetzliche Normen zur Rechnungslegung . . . . .</b>	<b>16</b>
1. Überblick . . . . .	16
2. Bürgerliches Recht . . . . .	17
3. Landesstiftungsrecht . . . . .	18
4. Handelsrecht . . . . .	20
5. Steuerrecht . . . . .	22
6. Besondere Rechnungslegungsvorschriften . . . . .	24
7. Weitere Normen zur Rechnungslegung . . . . .	25
a) Satzung . . . . .	25
b) Institut der Wirtschaftsprüfer . . . . .	25
c) Selbstverpflichtungen . . . . .	26

## Inhaltsverzeichnis

<b>III. Methoden der Rechnungslegung</b> .....	27
1. Überblick über die Rechnungslegungsmethoden .....	27
2. Kameralistik .....	28
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht .....	28
4. Kaufmännische Rechnungslegung .....	29
5. Gründe für die Entscheidung zur Jahresrechnung bzw. zum Jahresabschluss .....	29
<b>IV. Rahmenbedingungen zur Rechnungslegung</b> .....	32
1. Business Judgement Rule .....	32
2. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht .....	33
3. Buchführung .....	33
4. Kontenrahmen und Kontenplan .....	34
5. Aufstellungs- und Einreichungsfristen .....	36
6. Feststellung und Unterschrift .....	37
7. Aufbewahrungspflichten .....	37
8. Offenlegung und Publizität .....	37
 <b>C. Steuerrechtliche Vorschriften für Stiftungen und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung</b>	
<b>I. Einführung</b> .....	39
1. Steuerliche Sphären .....	40
2. Steuerliche Einkunftsarten .....	42
<b>II. Steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten</b> .....	45
1. Aus nicht-steuerlichen Vorschriften abgeleitete Buchführungs- und Auf- zeichnungspflichten .....	45
2. Originär steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....	46
a) Voraussetzungen .....	46
b) Inhalt .....	48
<b>III. Nachweis gemeinnütziger Mittelverwendung durch steuerbegüns- tigte Stiftungen</b> .....	49
1. Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben .....	49
2. Vermögensübersicht .....	50
3. Mittelverwendungsrechnung .....	51
a) Mittelverwendungsgebote und -verbote .....	52
b) Mittelvortrag .....	54
c) Steuerliche Rücklagen .....	55
d) Vermögen .....	64
e) Mittelverwendungsrechnung .....	65
4. Tätigkeitsbericht .....	70
5. Besonderheiten der Wohlfahrtspflege .....	70

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

<b>I. Vorschriften zur Rechnungslegung</b> .....	77
<b>II. Einnahmen-Ausgabenrechnung</b> .....	80
1. Unterschiedliche Konzeptionen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung . . .	80
2. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung . . .	80
a) Einzelfragen zu Einnahmen und Ausgaben .....	80
b) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung .....	81
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung .....	83
a) Grundlegendes zur Einnahmen-Überschussrechnung .....	83
b) Abgrenzung der Einnahmen und der Ausgaben .....	84
c) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung .....	85
4. Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 63 Abs. 3 AO .....	86
<b>III. Vermögensübersicht</b> .....	87
1. Grundlegendes zur Vermögensübersicht .....	87
2. Ansatz der Vermögenswerte in der Vermögensübersicht .....	88
3. Gliederung der Vermögensübersicht .....	89
4. Bewertung in der Vermögensübersicht .....	91
a) Bewertung zu Buchwerten .....	91
b) Bewertung zu Zeitwerten .....	92
5. Nachweis der Vermögenserhaltung .....	93
<b>IV. Einheitliche Rechnungslegung</b> .....	96
<b>V. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks</b> .....	98

**E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung**

<b>I. Normen zum kaufmännischen Jahresabschluss</b> .....	102
1. Handelsrecht .....	103
2. Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) .....	106
3. Internationale Rechnungslegung .....	108
<b>II. Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften</b> .....	110
1. Ansatzvorschriften .....	110
2. Ausweisvorschriften .....	111
a) Gliederung der Bilanz .....	111
b) Gliederung des Eigenkapitals .....	113
c) Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung .....	115
3. Bewertungsvorschriften .....	117
<b>III. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Bilanz</b> .....	120
1. Anlagevermögen .....	120
a) Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen .....	120
b) Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände (Entwicklungskosten) .....	121

## Inhaltsverzeichnis

c) Bilanzierung von Zuschüssen . . . . .	124
d) Bewertung von unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen und unentgeltlichen Leistungen . . . . .	129
e) Bewertung des Finanzanlagevermögens . . . . .	132
2. Umlaufvermögen . . . . .	144
a) Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens . . . . .	145
b) Ansatz und Bewertung von Forderungen . . . . .	145
3. Eigenkapital . . . . .	146
a) Posten des Eigenkapitals im Detail . . . . .	146
b) Ausweis von nutzungsgebundenem Kapital . . . . .	160
c) Nachweis der Vermögenserhaltung . . . . .	162
4. Fremdkapital . . . . .	167
a) Abgrenzung von Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rücklagen im Bereich der Projekte . . . . .	168
b) Bewertung von Projektrückstellungen . . . . .	170
c) Darstellung ausgewählter Rückstellungen . . . . .	172
5. Treuhandvermögen . . . . .	174
a) Grundlegendes zur Treuhandstiftung . . . . .	174
b) Abbildung von Treuhandvermögen in der Rechnungslegung des Treuhanders . . . . .	176
<b>IV. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .</b>	<b>177</b>
1. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren . . . . .	177
2. Bedeutung und Abgrenzung von Verwaltungskosten . . . . .	180
a) Bedeutung der Verwaltungskosten . . . . .	180
b) Abgrenzung der Verwaltungskosten . . . . .	180
c) Angemessenheit der Verwaltungskosten . . . . .	181
3. Erfassung von Spenden . . . . .	182
a) Abgrenzung von Spenden sammelnden Organisationen . . . . .	183
b) Erfassung von Spenden bei einer nicht Spenden sammelnden Organisation . . . . .	183
c) Erfassung von Spenden bei Spenden sammelnden Organisationen . . . . .	185
4. Abgrenzung und Erfassung von Sponsoringeinnahmen . . . . .	189
5. Abgrenzung des Ergebnisses aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben . . . . .	192
6. Abgrenzung des Ergebnisses aus Vermögensverwaltung . . . . .	193
<b>V. Anhang . . . . .</b>	<b>195</b>
1. Grundlagen zum Anhang . . . . .	195
2. Wesentliche Inhalte des Anhangs . . . . .	196
3. Erleichterungsvorschriften für die Anhangsangaben . . . . .	200
<b>VI. Lagebericht . . . . .</b>	<b>200</b>
1. Grundlagen zum Lagebericht . . . . .	200
2. Wesentliche Inhalte des Lageberichts . . . . .	201
<b>VII. Konzernabschluss . . . . .</b>	<b>203</b>
1. Verpflichtung einer Stiftung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses . . . . .	203
2. Einbeziehung einer Stiftung als Zweckgesellschaft in einen Konzernabschluss . . . . .	206
3. Grundzüge der Konzernrechnungslegung . . . . .	208

<b>VIII. Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen</b> .....	211
1. Rechtliche Grundlagen .....	212
2. Abbildung in der Rechnungslegung .....	213

**F. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen**

<b>I. Prüfung durch die Stiftungsaufsicht</b> .....	216
1. Prüfungspflicht .....	216
2. Prüfungsgegenstand .....	217
3. Prüfung durch die kirchliche Stiftungsaufsicht .....	219
<b>II. Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer</b> .....	220
1. Prüfungspflicht .....	220
2. Möglichkeiten prüferischer Tätigkeiten durch einen Wirtschaftsprüfer ..	222
a) Überblick .....	222
b) Erstellung des Jahresabschlusses .....	223
c) Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen .....	224
d) Prüferische Durchsicht .....	224
e) Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht) .....	225
f) Prüfung von Finanzaufstellungen und deren Bestandteilen .....	226
g) Jahresabschlussprüfung .....	227
3. Durchführung einer Jahresabschlussprüfung .....	227
a) Mindestumfang einer Jahresabschlussprüfung .....	227
b) Erweiterungen des Prüfungsgegenstandes .....	228
c) Geringere Prüfungstiefe und geringerer Prüfungsumfang .....	235
4. Durchführung der Prüfung .....	236
5. Ergebnis der Prüfung .....	237
a) Prüfungsbericht .....	237
b) Bestätigungsvermerk .....	239
c) Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers .....	240
d) Bescheinigung .....	241
6. Siegelpflicht .....	241
<b>III. Prüfung durch das Finanzamt</b> .....	242
1. Veranlagung und Außenprüfung .....	242
2. Besonderheiten bei gemeinnützigen Stiftungen .....	242
a) Mittelverwendungspflicht .....	243
b) Vermögensbindung .....	243
c) Allgemeines Gemeinnützigkeitsrecht .....	243
d) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	244
e) Spendenbescheinigungen .....	245
<b>IV. Prüfung durch die Rechnungshöfe</b> .....	245
1. Prüfungsrecht .....	245
2. Prüfungsdurchführung .....	246
<b>V. Interne Revision in der Stiftung</b> .....	246

## Inhaltsverzeichnis

<b>VI. Exkurs: Compliance Management System in der Stiftung</b> .....	248
1. Notwendigkeit und Ausgestaltung von Compliance Management Systemen .....	248
2. Tax Compliance Management System in der Stiftung .....	250
<b>G. Publizität von Stiftungen</b>	
<b>I. Begriff</b> .....	253
<b>II. Gesetzliche Offenlegungsvorschriften</b> .....	253
1. Handelsrecht .....	254
2. Landesstiftungsrecht .....	254
3. Informationsfreiheitsrecht .....	255
4. Steuerrecht .....	255
a) Steuererklärung .....	256
b) Elektronische Bilanz .....	257
<b>III. Freiwillige Transparenz im dritten Sektor</b> .....	258
<b>IV. Transparenzregister</b> .....	258
Sachregister .....	259