

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

2., vollständig neubearbeitete Auflage 2019

C.H.BECK

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXV
Abbildungsverzeichnis	XXXIII

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	6
c) Öffentlich-rechtliche Stiftungen	6
III. Erscheinungsformen nach verschiedenen Unterscheidungs- kriterien	7
1. Kapitalausstattung und Kapitalverwendung	7
2. Zwecksetzung	9
3. Aufgabenstellung	11
4. Entstehung und Aufsicht	12
5. Bürgerstiftungen	13
IV. Misch- und Ersatzformen	13
1. Stiftungen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft	14
2. Stiftungen in der Rechtsform des Vereins	15
3. Stiftung & Co. KG	15

B. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen

I. Zwecke und Adressaten der Rechnungslegung	18
1. Zwecke der Rechnungslegung	18
2. Adressaten der Rechnungslegung	20
3. Konsequenzen aus der Vielfalt der Zwecke und Adressaten	20
II. Gesetzliche Normen zur Rechnungslegung	21
1. Überblick	21
2. Bürgerliches Recht	23
3. Landesstiftungsrecht	24

Inhaltsverzeichnis

4. Handelsrecht
5. Steuerrecht
6. Besondere Rechnungslegungsvorschriften
7. Weitere Normen zur Rechnungslegung
 - a) Satzung
 - b) Institut der Wirtschaftsprüfer
 - c) Selbstverpflichtungen

III. Methoden der Rechnungslegung

1. Überblick über die Rechnungslegungsmethoden
2. Kameralistik
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht
4. Kaufmännische Rechnungslegung
5. Gründe für die Entscheidung zur Jahresrechnung bzw. zum Jahresabschluss

IV. Rahmenbedingungen zur Rechnungslegung

1. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht
2. Buchführung
3. Kontenrahmen und Kontenplan
4. Aufstellungs- und Einreichungsfristen
5. Feststellung und Unterschrift
6. Aufbewahrungspflichten
7. Offenlegung und Publizität

C. Steuerrechtliche Vorschriften für Stiftungen und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung

I. Einführung

1. Steuerliche Sphären
2. Steuerliche Einkunftsarten

II. Steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten

1. Aus nicht-steuerlichen Vorschriften abgeleitete Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
2. Originär steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
 - a) Voraussetzungen
 - b) Inhalt

III. Nachweis gemeinnütziger Mittelverwendung durch steuerbegünstigte Stiftungen

1. Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben
2. Vermögensübersicht
3. Mittelverwendungsrechnung

Inhaltsverzeichnis

a) Mittelverwendungsgebote und -verböte	66
b) Mittelvortrag	69
c) Steuerliche Rücklagen	69
d) Vermögen	81
e) Mittelverwendungsrechnung	82
4. Tätigkeitsbericht	89
5. Besonderheiten der Wohlfahrtspflege	89

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

I. Vorschriften zur Rechnungslegung	97
II. Einnahmen-Ausgabenrechnung	101
1. Unterschiedliche Konzeptionen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung	101
2. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung	101
a) Einzelfragen zu Einnahmen und Ausgaben	101
b) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung	102
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung	105
a) Grundlegendes zur Einnahmen-Überschussrechnung	105
b) Abgrenzung der Einnahmen und der Ausgaben	106
c) Gliederung der Einnahmen-Ausgabenrechnung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung	107
4. Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 63 Abs.3 AO	108
III. Vermögensübersicht	110
1. Grundlegendes zur Vermögensübersicht	110
2. Ansatz der Vermögenswerte in der Vermögensübersicht	110
3. Gliederung der Vermögensübersicht	112
4. Bewertung in der Vermögensübersicht	114
5. Nachweis der Vermögenserhaltung	116
IV. Einheitliche Rechnungslegung	120
V. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks	123

E. Der kaufmännische Jahresabschluss einer Stiftung

I. Normen zum kaufmännischen Jahresabschluss	129
1. Handelsrecht	129
2. Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) . . .	134

Inhaltsverzeichnis

3. Internationale Rechnungslegung	136
II. Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften	139
1. Ansatzvorschriften	139
2. Ausweisvorschriften	140
a) Gliederung der Bilanz	140
b) Gliederung des Eigenkapitals	143
c) Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	145
3. Bewertungsvorschriften	147
III. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Bilanz	151
1. Anlagevermögen	151
a) Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen	151
b) Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände (Entwicklungskosten)	153
c) Bilanzierung von Zuschüssen	156
d) Bewertung von unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen und unentgeltlichen Leistungen	162
e) Bewertung des Finanzanlagevermögens	166
2. Umlaufvermögen	180
a) Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens	181
b) Ansatz und Bewertung von Forderungen	181
3. Eigenkapital	183
a) Posten des Eigenkapitals im Detail	183
b) Ausweis von nutzungsgebundenem Kapital	197
c) Nachweis der Vermögenserhaltung	199
4. Fremdkapital	206
a) Abgrenzung von Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rücklagen im Bereich der Projekte	207
b) Bewertung von Projektrückstellungen	209
c) Darstellung ausgewählter Rückstellungen	211
5. Treuhandvermögen	215
a) Grundlegendes zur Treuhandstiftung	215
b) Abbildung von Treuhandvermögen in der Rechnungslegung des Treuhänders	217
IV. Darstellung einzelner Sachverhalte in der Gewinn- und Verlustrechnung	219
1. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren	219
2. Bedeutung und Abgrenzung von Verwaltungskosten	222
a) Bedeutung der Verwaltungskosten	222
b) Abgrenzung der Verwaltungskosten	223
c) Angemessenheit der Verwaltungskosten	225
3. Erfassung von Spenden	226

Inhaltsverzeichnis

a) Abgrenzung von Spenden sammelnden Organisationen	226
b) Erfassung von Spenden im Normalfall	227
c) Erfassung von Spenden bei Spenden sammelnden Organisa- tionen	230
4. Abgrenzung und Erfassung von Sponsoringeinnahmen	234
5. Abgrenzung des Ergebnisses aus wirtschaftlichen Geschäftsbe- trieben	238
6. Abgrenzung des Ergebnisses aus Vermögensverwaltung	240
V. Anhang	243
1. Grundlagen zum Anhang	243
2. Wesentliche Inhalte des Anhangs	245
VI. Lagebericht	250
1. Grundlagen zum Lagebericht	250
2. Wesentliche Inhalte des Lageberichts	251
VII. Konzernabschluss	253
1. Verpflichtung einer Stiftung zur Aufstellung eines Konzern- abschlusses	253
2. Einbeziehung einer Stiftung als Zweckgesellschaft in einen Konzernabschluss	257
3. Grundzüge der Konzernrechnungslegung	259
F. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen	
I. Prüfung durch die Stiftungsaufsicht	266
1. Prüfungspflicht	266
2. Prüfungsgegenstand	268
3. Prüfung durch die kirchliche Stiftungsaufsicht	270
II. Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer	272
1. Prüfungspflicht	272
2. Möglichkeiten prüferischer Tätigkeiten durch einen Wirt- schaftsprüfer	274
a) Überblick	274
b) Erstellung des Jahresabschlusses	275
c) Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen	277
d) Prüferische Durchsicht	277
e) Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (Einnahmen-Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht) .	278
f) Prüfung von Finanzaufstellungen und deren Bestandteilen .	280
g) Jahresabschlussprüfung	281
3. Durchführung einer Jahresabschlussprüfung	281
a) Mindestumfang einer Jahresabschlussprüfung	281

Inhaltsverzeichnis

b) Erweiterungen des Prüfungsgegenstandes	283
c) Geringere Prüfungstiefe und geringerer Prüfungsumfang . .	290
3. Durchführung der Prüfung	291
4. Ergebnis der Prüfung	293
a) Prüfungsbericht	293
b) Bestätigungsvermerk	295
c) Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers	297
d) Bescheinigung	297
5. Siegelpflicht	298
III. Prüfung durch das Finanzamt	299
1. Veranlagung und Außenprüfung	299
2. Besonderheiten bei gemeinnützigen Stiftungen	299
a) Mittelverwendungspflicht	300
b) Vermögensbindung	300
c) Allgemeines Gemeinnützigkeitsrecht	301
d) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	302
e) Spendenbescheinigungen	303
IV. Prüfung durch die Rechnungshöfe	304
1. Prüfungsrecht	304
2. Prüfungsdurchführung	304
V. Interne Revision in der Stiftung	305
VI. Exkurs: Compliance Management System in der Stiftung. . .	307
1. Notwendigkeit und Ausgestaltung von Compliance Management Systemen	307
2. Tax Compliance Management System in der Stiftung	309
G. Publizität von Stiftungen	
I. Begriff	313
II. Gesetzliche Offenlegungsvorschriften	314
1. Handelsrecht	314
2. Landesstiftungsrecht	315
3. Informationsfreiheitsrecht	317
4. Steuerrecht	317
a) Steuererklärung	318
b) Elektronische Bilanz	319
III. Freiwillige Transparenz im dritten Sektor	321

IV. Transparenzregister	321
1. Hintergrund	321
2. Anwendungsbereich bei rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen	322
3. Eintragungspflichtige Angaben und Frist zur Eintragung	324
4. Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten einer Stiftung . . .	324
a) Treugeber, Trustee oder Protektor	325
b) Mitglied des Vorstandes	325
c) Begünstigter	325
d) Gruppe, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll	327
e) Personen mit sonstigem beherrschendem Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverteilung	327
f) Sonstige wirtschaftlich Berechtigte	328
5. Einsichtnahme	329
H. Besonderheiten der Rechnungslegung von Krankenhäusern in der Rechtsform der Stiftung	
I. Vorbemerkung	331
II. Vorgegebener Rahmen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung	333
1. Kaufmännisches Rechnungswesen	333
2. Geschäftsjahr	333
3. Gliederungsvorschriften	334
4. Bilanzierungspflichten beim Krankenhausträger	335
III. Posten des Jahresabschlusses im Detail	335
1. Sonderposten aus Zuwendungen zum Anlagevermögen	335
2. Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung	336
3. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung	337
4. Unfertige Leistungen	338
5. Forderungen und Verbindlichkeiten nach dem Krankenhausfinanzierungsrecht	339
6. Krankenhausspezifische Rückstellungen	340
a) Rückstellung auf Grund von Prüfungen des Medizinischen Dienstes der Krankenkassen (MDK)	340
b) Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen .	341
c) Rückstellung für Schadensfälle	341
d) Rückstellung für Fördermittlerückzahlungsrisiken	342
7. Umsatzerlöse	342

Inhaltsverzeichnis

IV. Anhang und Lagebericht	343
V. Kosten- und Leistungsrechnung	345
VI. Jahresabschlussprüfung	345
1. Pflicht zur Prüfung und Gegenstand der Abschlussprüfung von Krankenhäusern	345
2. Bescheinigungen des Abschlussprüfers für Krankenhäuser	346
Sachregister	349