

# **Bildung, Verwaltung und Verbrauch „freien“ Stiftungsvermögens aus Sicht der Rechnungslegung**

**Universität Leipzig 21. Juni 2021**

**Harald Spiegel RA WP StB**

SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater Partnerschaft mbB, München

---

# Agenda:

- I. Grundlagen zur Rechnungslegung
- II. Vermögensbildung „von außen“
- III. Vermögensbildung „von innen“

# I. Grundlagen zur Rechnungslegung:

„Freies“ Vermögen = Vermögen zwischen Erhaltungs- und Verwendungspflicht

1. Arten der Rechnungslegung
2. Rücklagen in der Rechnungslegung
3. Unterschied „*Vermögen*“ und „*Kapital*“ nach HGB
4. „*Vermögenserhaltung*“ = „*Kapitalerhaltung*“?

# I. 1. Arten der Rechnungslegung (1)

	Verein	Stiftung	Kapitalges.
BUNDESRECHT: - BGB: §§ 27 bzw. 86 iVm 666, 260	Belegnachweis, <b>Einn.-/Ausg.-Rechnung,</b> <b>Bestandsverzeichnis</b>	← wie Verein	-
- HGB, GmbHG	Bei kaufmännischem Betrieb: <b>Buchführung, Jahresabschluss</b>		Buchführung, Jahresabschluss KapG
- Steuerrecht (AO, EStG)	Buchführung: abgeleitet, originär, NPO-Aufzeichnungen Gewinnermittlung: EinnahmenüberschußR, Steuerbilanz		
LANDESRECHT: - StiftungsG	-	<b>Jahresrechnung</b> <b>Vermögensübersicht</b> Tätigkeitsbericht	-
SATZUNG	Ggfs. Jahresabschluss	Ggfs. Jahresabschluss	
IDW Institut der Wirtschaftsprüfer	RS HFA 14 PS 750 RS HFA 21: Spenden sammelnde Organisationen	<b>RS HFA 5</b> PS 740	Diverse RS + PS

# I. 1. Arten der Rechnungslegung (2)

## VERMÖGENSÜBERSICHT

IDW RS HFA 5 Rn. 87 ff:

- alle Vermögensgegenstände u. Schulden
- Ansatz u. Bewertung entspr. HGB (Empfehlung)
- hinreichende Aufgliederung der wesentlichen Vggst. u. Schulden
- Differenz = „*Eigenkapital*“ mit Davonvermerken für Rücklagen
- Mindestgliederung →

### VERMÖGENSGEGENSTÄNDE

- + Immaterielle Vermögensgegenstände
- + Sachanlagen
- + Finanzanlagen
- + Zahlungsmittel
- + Übrige Vermögensgegenstände

### SCHULDEN

- Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten
- Übrige Verbindlichkeiten

**EIGENVERMÖGEN (IDW: „Eigenkapital“)**

# I. 1. Arten der Rechnungslegung (3)

## BILANZ nach HGB

IDW RS HFA 5 Rn. 37 ff:

- Ansatz (§§ 246 ff HGB)
- Bewertung (§§ 252 ff HGB)
- Gliederung für KapG (§§ 266 HGB) (Empfehlung)
- Eigenkapital-Gliederung →

AKTIVA	PASSIVA
A. Anlagevermögen	<b>A. EIGENKAPITAL</b>
I. Immat. VG	<b>I. Stiftungskapital</b>
II. Sachanlagen	1. Errichtungskapital
III. Finanzanlagen	2. Zustiftungskapital
B. Umlaufvermögen	<b>II. Rücklagen</b>
I. Forderungen	1. Kapitalrücklage
II. Bankguthaben	2. Ergebnisrücklagen
	<b>III. Umschichtungsergebnisse</b>
	<b>IV. Ergebnisvortrag</b>
	B. Rückstellungen
	C. Verbindlichkeiten

# I. 1. Arten der Rechnungslegung (4)

## Ergebnis der Bestandsrechnung:

### 1. Einfache Rechnungslegung:

- Rechnungsart: Vermögensübersicht
- Ermittlung: Vermögensgegenstände ./.. Schulden
- Ergebnis: **EIGENVERMÖGEN**
- Aussage: Unbelastetes Vermögen

### 2. Kaufmännische Rechnungslegung:

- Rechnung: Bilanz
- Ermittlung: Vermögensgegenstände ./.. Fremdkapital
- Ergebnis: **EIGENKAPITAL**
- Aussage: Positives Eigenkapital = Schuldendeckung

## I. 2. Rücklagen in der Rechnungslegung

### 1. Einfache Rechnungslegung:

- Ausweis: als Davon-Vermerk des Eigenvermögens („Eigenkapital“)  
IDW RS HFA 5 Rn. 89

### 2. Kaufmännische Rechnungslegung:

- Ausweis: als separater Posten des Eigenkapitals
- Kapitalrücklage: *„andere Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital leisten“*  
(§ 272 Abs. 2 HGB)
- Ergebnisrücklage: *„Beträge, die aus dem Ergebnis gebildet sind“* (§ 272 Abs. 3 HGB)



## I. 3. Unterschied „*Vermögen*“ und „*Kapital*“ nach HGB

### 1. „*Vermögen*“ :

-Begriff: Posten der Aktivseite

körperliche und immaterielle Vermögensgegenstände

-Bestandteile: **Anlagevermögen** - dauernde Nutzung

**Umlaufvermögen** - kurzfristige Nutzung (idR bis zu 1 Jahr)

### 2. „*Kapital*“:

-Begriff: Posten der Passivseite

Finanzierung des Vermögens aus Eigen- oder Fremdmitteln

-Bestandteile: **Eigenkapital** - Rechnerischer Saldo von Vermögen ./ . Schulden

(keine Außenverpflichtung)

**Fremdkapital** (Schulden) - Verbindlichkeiten u. Rückstellungen

(Außenverpflichtung)

## I. 4. „Vermögenserhaltung“ = „Kapitalerhaltung“? (1)

### 1. „Vermögenserhaltung“ :

- BGB: Bisher nur Angabepflicht in Stg-Geschäft und –Satzung (§ 81 BGB) und ausreichende Ausstattung (§ 80 BGB), aber **keine** Erhaltungspflicht;
- LStiftG: Erhaltungspflicht geregelt z.B. Art. 6 Abs. 2 Bay StG:  
*„Das Vermögen, dass der Stiftung zugewendet wurde, um ... dauerhaft und nachhaltig zu erfüllen, ist ungeschmälert zu erhalten.“*
- Normzweck: Erhaltung der Zweckbindung (Widmung) der Vermögensgegenstände.

### 2. „Kapitalerhaltung“:

- BGB/LStiftG: (-)
- HGB, GesR: Kapitalaufbringung bei Errichtung  
Kapitalschutz (Verlust 1/2 Kapital, Insolvenz)
- Normzweck: Erhaltung einer werthaltigen Haftungsmasse für Gläubigerschutz

## I. 4. „Vermögenserhaltung“ = „Kapitalerhaltung“? (2)

3. Woher kommt die Gleichsetzung „Vermögenserhaltung“ mit „Kapitalerhaltung“?

- Empfehlung handelsrechtliche Bilanzierung weil geschlossenes Regelungssystem
- Befassung der Wirtschaftsprüfer im IDW RS HFA 5 v. 6.12.2013 Rn. 9:

*„Die Erhaltung des Grundstockvermögens lässt sich, **sofern sie nicht gegenständlich, sondern wertmäßig zu erfolgen hat**, konzeptionell durch die Erhaltung des Stiftungskapitals (Kapitalerhaltung) nachweisen. Das Konzept der Kapitalerhaltung liegt der vorliegenden IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung zugrunde.“*

- Bisher herrschende Meinung:

Wenn der Stifterwille die Substanzerhaltung weder ausdrücklich noch mutmaßlich vorgibt, kann die Vermögenserhaltungspflicht (Substanz) bei entspr. Vermögenserhaltungskonzept auch durch Kapitalerhaltung (wertmäßig) erfüllt werden.

Zulässige Verfahren:

Substanzerhaltung: Erhaltung bestimmte Aktiva

Kapitalerhaltung nominal: Erhaltung des passiv ausgewiesenen Stiftungskapitals

Kapitalerhaltung real: Erhaltung des indexierten Stiftungskapitals (Nebenrechnung)

- Künftig: Legaldefinition (§ 83b Abs. 2) und Erhaltungspflicht (§ 83c Abs.1) im BGB!

## II. Vermögensbildung „von außen“ (1)

### I. Stiftungskapital

1. Errichtungskapital (→ nominale Kapitalerhaltung)
  - Wert des bei Errichtung übertragenen Vermögens
  - Bewertung zwischen vorsichtig geschätztem Zeitwert und AK Null
  - Stille Reserven möglich → aber Umschichtungsergebnis!
2. Zustiftungskapital
  - Spätere dauerhafte Vermögensausstattung, wie 1.
3. Zuwendung von Verbrauchsvermögen
  - Davon-Vermerk im Kapital (IDW Rn. 57)
  - Stille Reserven möglich → Realisierung zum Verbrauchszeitpunkt; aber  
Problem: Identifizierung der umgeschichteten Aktiva als Verbrauchsvermögen

### II. Rücklagen

### III. Umschichtungsergebnisse

## II. Vermögensbildung „von außen“ (2)

### I. Stiftungskapital

### II. Rücklagen

#### 1. Kapitalrücklage

- Sonstige Zuwendungen des Stifters/Dritter
- zur Stärkung des Kapitals (IDW Rn. 63)
- zur Zweckerfüllung/Kapitalstärkung nach Ermessen des Vorstands (ausdrückliche Auflage)
- Realisierung stiller Reserven zum Verbrauch (ohne) oder zur Kapitalstärkung (mit Umschichtungsergebnis); Problem: Identifizierung der Aktiva als Kapitalrücklage
- kann zu „freiem“ Vermögen führen, soweit nicht zum Nachweis realer Kapitalerhaltung notwendig

#### 2. Ergebn isrücklagen (sh. von innen)

### III. Umschichtungsergebnisse (sh. von innen)

# III. Vermögensbildung „von innen“ (1)

## I. Stiftungskapital

- Ertragszuführung zum Stiftungskapital
- nur bei ausdrücklichem Stifterwille (Satzung), sonst Pflicht zur Ertragsverwendung (Begründung zu § 83b Abs. 2 – Bestimmung Erträge zu Grundstockvermögen im pflichtgemäßen Ermessen Zweifelhaft)
- Steuerliche Grundlage § 62 Abs. 4 AO
- begründet Erhaltungspflicht!

## II. Rücklagen

### 1. Kapitalrücklage (sh. von außen)

### 2. Ergebnisrücklagen

- **Freie Rücklage/Beteiligungserhaltungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3, 4) AO)**  
kann zu „freiem“ Vermögen führen, soweit nicht zum Nachweis realer Kapitalerhaltung notwendig
- Rücklagenzuführung max. in Höhe Jahresüberschuss (IDW Tz. 64)

## III. Umschichtungsergebnisse

# III. Vermögensbildung „von innen“ (2)

## I. Stiftungskapital

## II. Rücklagen

## III. Umschichtungsergebnisse

- Nachweisposten für Wertentwicklung des Grundstockvermögens und erfasst nur Umschichtungen des Grundstockvermögens; deshalb muss das Grundstockvermögen auf der Aktivseite mit Davon-Vermerken gekennzeichnet werden (so IDW Tz. 66)
- Probleme:
  - Aktiv-Passiv-Zuordnung möglich?
  - Separate U-Rücklagen für Kapitalrücklage/freie Rücklage etc. erforderlich?
- Erhaltung idR in der für Kapitalerhaltung notwendigen Höhe geboten; Bayern: keine Werterhaltung aber Verbrauchssperre
- Zurechnung von Umschichtungsergebnissen aus der Vermögensanlage in Publikumsfonds idR nicht möglich (laufender Ertrag)
- Künftig § 83c Abs. 3 BGB: Satzungsgrundlage u. separate U-Rücklage nötig: „Verbrauch von Zuwächsen aus Umschichtungen des Grundstockvermögens“

# Herzlichen Dank für die Aufmerksamkeit!



Harald Spiegel

RA WP StB

Tel: +49 (0)89 55 17 08 – 0

Fax: +49 (0)89 55 17 08 – 10

[harald.spiegel@spiegel-partner.de](mailto:harald.spiegel@spiegel-partner.de)

SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

Steuerberater Partnerschaft mbB

Nymphenburger Str. 139

D-80636 München

[www.spiegel-partner.de](http://www.spiegel-partner.de)