

R&N - Ihr Stiftungsexperte aus Norddeutschland

Wir informieren Sie mit dieser Informationsbroschüre über die Rechnungslegung von rechtsfähigen Stiftungen. Mit der geplanten Stiftungsreform (Ziel: 2021) durch die Bundesregierung werden sich auch Änderungen in der Rechnungslegung von Stiftungen ergeben.

Inhalt

1. Gesetzliche Vorschriften zur Rechnungslegung von Stiftungen	3
1.1. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)	3
1.2. Landesstiftungsgesetze	3
1.3. Handelsrecht und Stiftungen	3
1.4. Steuerrecht und Stiftungen	4
2. Weitere Vorgaben in der Satzung und andere Stellungnahmen	4
2.1. Vorschriften der Stiftungssatzung	4
2.2. Stiftungsaufsicht - DZI - Deutscher Spendenrat – DATEV	4
2.3. Institut der Wirtschaftsprüfer und Rechnungslegung	5
3. Die Jahresrechnung der Stiftung	5
4. Der Jahresabschluss der Stiftung	5
4.1. Die handelsrechtliche Bilanz von Stiftungen	5
4.2. Dotierung Grundstockvermögen / Zustiftungen	6
4.3. Dotierung Grundstockvermögen mit Gegenleistung	7
4.4. Bilanzierung von Grundvermögen	7
4.5. Investitionszuschüsse für Stiftungen	8
4.6. Bilanzierung von Wertpapieren der Stiftung	8
4.7. Bilanzierung von festverzinslichen Wertpapieren	8
4.8. Bilanzierung von Beteiligungen der Stiftung	9
4.9. Bilanzierung von Lebensversicherungen der Stiftung	9
4.10. Eigenkapital der Stiftung	9
4.10.1. Stiftungskapital	10

4.10.2. Zustiftungen.....	11
4.10.3. Kapitalrücklage.....	11
4.10.4. Ergebnismrücklagen	11
4.10.5. Umschichtungsergebnisse	12
4.10.6. Mittelvortrag.....	13
4.10.7. Exkurs: Steuerliche Rücklagen	14
4.11. Rückstellungen für Pensionen und Leibrenten	18
4.11.1. Ordensgemeinschaften.....	18
4.11.2. Rentenverpflichtungen bei Grundstockvermögen	18
4.12. Rückstellungen Erbschaftsteuer / Schenkungsteuer	19
4.13. Rückstellung Erbersatzsteuer.....	19
4.14. Rückstellung aufgrund Erbschaft / Pflichtteilsanspruch	20
4.14.1. Stiftung von Todes wegen / Stiftung Alleinerbe.....	20
4.14.2. Zustiftungen, Spenden an Stiftungen (Pflichtteilsergänzung)	20
4.14.3. Auskunftspflicht Erbe / Rechtstreitigkeiten.....	21
4.14.4 Steuerliche Information.....	21

1. Gesetzliche Vorschriften zur Rechnungslegung von Stiftungen

1.1. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)

Im BGB sind die Buchhaltungs- und Rechnungslegungsvorschriften für Stiftungen nur sehr kurz beschrieben. Sie leiten sich aus den Vorschriften für rechtsfähige Vereine ab. Der Stiftungsvorstand hat jährlich eine geordnete Zusammenstellung der **Einnahmen** und **Ausgaben** aufzustellen und ein **Bestandsverzeichnis** zu führen. Ergänzend zu diesen Vorschriften muss die Feststellbarkeit der **Zahlungsunfähigkeit** oder einer **Überschuldung** der Stiftung jederzeit gewährleistet sein, um eine ggf. bestehende Insolvenzantragspflicht (§ 17ff InsO) erfüllen zu können.

Ende September 2020 wurde der **Referentenentwurf zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts** vom Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz veröffentlicht. Die Anzahl der gesetzlichen Vorschriften für Stiftungen im BGB soll deutlich erweitert werden. Die Bedeutung der Landesstiftungsgesetze wird sich zukünftig reduzieren. Wesentliche Veränderungen für die Rechnungslegung ergeben sich durch den Gesetzesvorschlag zur Behandlung von Umschichtungsgewinnen. Diese sind zwingend dem Grundstockvermögen zuzuordnen, wenn nicht eine Satzungsbestimmung eine andere Behandlung vorsieht.

1.2. Landesstiftungsgesetze

Rechtsfähige Stiftungen haben zusätzlich das jeweilige Landesstiftungsgesetz zu beachten. Fast alle Landesstiftungsgesetze sehen vor, dass Stiftungen nach Ablauf des Geschäftsjahres einen Rechenschaftsbericht, bestehend aus einer **Jahresrechnung** verbunden mit einer **Vermögensübersicht** und einem Bericht über die **Erfüllung des Stiftungszwecks** (Tätigkeitsberichts) aufstellen. Die Vorschriften der Landesstiftungsgesetze sind in der Konkretisierung sehr unterschiedlich. Einzelne Bundesländer haben zusätzlich Hinweise zur Rechnungslegung herausgebracht. Das Ministerium in Oberbayern hat bspw. zur Rechnungslegung von Stiftungen im Februar 2020 Stellung genommen.

Neben den Landesstiftungsgesetzen sind bei rechtsfähigen kirchlichen Stiftungen gesonderte gesetzliche Regelungen zu beachten.

1.3. Handelsrecht und Stiftungen

Stiftungen mit Unternehmensbezug unterliegen aufgrund der Kaufmannseigenschaft den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§ 238ff HGB). Voraussetzung ist, dass die Verwaltung des Anteilsbesitzes oder die operative Tätigkeit der Stiftung so umfangreich ist, dass die Verwaltung nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Der handelsrechtliche Jahresabschluss besteht aus einer **Bilanz**, **Gewinn-** und **Verlustrechnung** und einem **Anhang**. Bei größeren Stiftungen ist die Erstellung eines **Lageberichts** erforderlich.

Unter bestimmten Voraussetzungen sind die Vorschriften des Publizitätsgesetzes zu beachten (große Stiftungen). Stiftungen sind evtl. auch verpflichtet einen **Konzernabschluss** zu erstellen, wenn die Voraussetzungen für einen Konzern im Sinne des Publizitätsgesetzes vorliegen.

Stiftungen sind nur im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet. Es **empfiehlt** sich, auch bei Stiftungen ohne Unternehmensbezug die Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften zu führen. Nur durch diese Art der Buchhaltung und Rechnungslegung wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung angemessen dargestellt.

Kleinere Stiftungen erstellen regelmäßig lediglich eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung, einen Vermögensstatus und erfüllen die steuerrechtlichen Vorschriften.

1.4. Steuerrecht und Stiftungen

Eine gemeinnützige Stiftung hat aufgrund steuerlicher Vorschriften (§ 63 Abs. 3 AO) ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die **Einnahmen** und **Ausgaben** zu führen, damit der Nachweis einer ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke geführt werden kann. Dabei sind zusätzlich die Vorschriften der Abgabenordnung (§ 51ff und 140ff AO) zu beachten. Alternativ kann auch ein handelsrechtlicher Jahresabschluss erstellt werden.

Unabhängig von den Rechnungslegungsvorschriften des BGB und HGB sieht die steuerliche Abgabenordnung bei gemeinnützigen Stiftungen einen gesonderten Ausweis von Rücklagen nach § 62 AO in der steuerlichen Rechnungslegung vor. Des Weiteren ist zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendungspflicht der Einnahmen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Mittelverwendungsrechnung aufzustellen.

2. Weitere Vorgaben in der Satzung und andere Stellungnahmen

2.1. Vorschriften der Stiftungssatzung

Rechnungslegungsvorschriften können in der Satzung der Stiftung gesondert festgelegt werden. In einigen Satzungen sind Regelungen zur Bilanzierung von Umschichtungsrücklagen, zur Methode der Kapitalerhaltung und zu steuerlichen Rücklagen enthalten. In vielen Satzungen wird außerdem festgelegt, ob ein Jahresabschluss nach handelsrechtlichen Grundsätzen, ein Anhang und Lagebericht vom Stiftungsvorstand zu erstellen ist.

Grundsätzlich ist zu empfehlen, jährlich einen handelsrechtlichen Jahresabschluss für die Stiftung aufzustellen. Je nach Größe der Stiftung sollte eine Orientierung an den handelsrechtlichen Größenmerkmalen des § 267 HGB erfolgen und die Rechnungslegungsdokumentation aufgebaut werden. Dabei steht die Stiftungstransparenz in einem Zielkonflikt mit der Höhe der Verwaltungskosten für Stiftungen.

2.2. Stiftungsaufsicht - DZI - Deutscher Spendenrat – DATEV

In einzelnen Bundesländern hat die zuständige Stiftungsaufsicht (Innenministerium) Vorgaben bzw. Leitlinien für die Rechnungslegung von Stiftungen herausgegeben. Das Ministerium in Bayern hat bspw. eine Stellungnahme im Februar 2020 veröffentlicht.

Das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (dzi) und der Deutsche Spendenrat haben Leitlinien für die Buchhaltung von Stiftungen herausgebracht. Diese werden regelmäßig angepasst.

Besondere Fragestellungen aus diesen Leitlinien sind der Ausweis und die Arten von Verwaltungskosten von Stiftungen.

Die DATEV e.G. hat für die kaufmännische Abwicklung von Stiftungen (Buchhaltung, Jahresabschluss, Steuererklärungen) einen eigenen Kontenrahmen entwickelt. Dieser ist in die vier steuerlichen Bereiche (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher GB, Zweckbetrieb) aufgeteilt.

2.3. Institut der Wirtschaftsprüfer und Rechnungslegung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. hat Grundsätze für die Rechnungslegung von Stiftungen entwickelt, die die Art der Rechnungslegung, die Bilanzierung, Bewertung und den Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden in der Bilanz beschreiben. Die Rechnungslegungsart sollte sich stets am Umfang der Stiftung ausrichten. Das IDW empfiehlt Stiftungen die Gewinn- und Verlustrechnung in der Form des Umsatzkostenverfahrens zu gestalten. Vorstände von Stiftungen, die gesetzlich oder satzungsgemäß verpflichtet sind, einen Jahresabschluss aufzustellen, sollten diese Grundsätze beachten. Leider werden diese Grundsätze nicht im Internet veröffentlicht.

3. Die Jahresrechnung der Stiftung

Für kleinere Stiftungen wird sehr häufig kein Jahresabschluss, sondern eine Jahresrechnung aufgestellt. Die Jahresrechnung besteht aus einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung und einer Vermögensrechnung. Eine Erläuterung zum Ausweis, der Bewertung und Bilanzierung der Vermögensrechnung (eine Art Anhang) wird nicht in die Jahresrechnung aufgenommen. In einer Nebenrechnung zur Jahresrechnung werden die steuerlichen Vorschriften zur Rücklagenbildung für Stiftungen dargestellt.

Teilweise erstellen kirchliche Stiftungen umfangreichere Jahresrechnungen mit einem zusätzlichen Anhang. In der Vermögensrechnung werden in diesen Fällen Forderungen und Verbindlichkeiten als Vermögensmehrungen oder Vermögenminderungen im Eigenkapital ausgewiesen. Diese Veränderungen sind nicht zahlungswirksam und berühren daher nicht die Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

4. Der Jahresabschluss der Stiftung

Der Jahresabschluss einer größeren Stiftung sollte aus einer Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang bestehen. Dabei sollten die handelsrechtlichen Vorschriften beachtet werden. Bei einer Stiftung sind zusätzlich die steuerlichen Vorschriften zu beachten. In der Praxis ist es sehr schwierig, sowohl die stiftungsrechtlichen, handelsrechtlichen wie auch die steuerlichen Vorschriften in einer Bilanz darzustellen. Häufig werden für steuerliche Zwecke Nebenrechnungen erstellt.

4.1. Die handelsrechtliche Bilanz von Stiftungen

Das Handelsrecht sieht für die Bilanz nach § 266 HGB eine bestimmte Gliederung von Vermögensgegenständen (AKTIVA) und Eigenkapital und Schulden (PASSIVA) vor. Für Stiftungen ist diese Gliederung jedoch nur eingeschränkt geeignet.

Ziel jeder Stiftung ist es, aus dem vom Stifter eingebrachten Vermögen (Grundstockvermögen) Erträge zu erwirtschaften und diese Erträge einem bestimmten Personenkreis oder einer Institution (Förderstiftung) zur Verfügung zu stellen. Grundsätzlich ist es nicht möglich, dass **Grundstockvermögen** Dritten zu übertragen. Die Satzung und teilweise die Landesstiftungsgesetze sehen vor, dass das Grundstockvermögen nominal oder real erhalten werden muss. Die Erhaltung des Grundstockvermögens bedeutet für die Bilanzierung, dass auf der **Passivseite** das Grundstockvermögen im Eigenkapital gesondert ausgewiesen wird. Zusätzlich ist es erforderlich, auf der **Aktivseite** das Grundstockvermögen ebenfalls durch einen davon-Vermerk zu vermerken. Das Grundstockvermögen ist dauerhaft zu erhalten. Entsprechend ist das Grundstockvermögen im Anlagevermögen auszuweisen. Nur bei Vermögensumschichtungen kann eine vorübergehende Bilanzierung im Umlaufvermögen geboten sein.

Nachfolgend eine verkürzte Bilanz einer Stiftung:

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
Grundvermögen	Stiftungskapital / Zustiftungen
davon Grundstockvermögen	Kapitalrücklage / Ergebnissrücklage
Beteiligungen	Umschichtungsergebnisse*
davon Grundstockvermögen	Mittelvortrag
Wertpapiere	Investitionszuschüsse
davon Grundstockvermögen	Rückstellungen
Umlaufvermögen / aRAP	Verbindlichkeiten / pRAP
Treuhandvermögen	Treuhandvermögen
Bilanzsumme	Bilanzsumme

* wesentliche Änderung in 2021 geplant

4.2. Dotierung Grundstockvermögen / Zustiftungen

Die Dotierung des Grundstockvermögens in eine Stiftung ist ein unentgeltlicher Vorgang. Die Bewertung des Grundstockvermögens (Bilanzposition Stiftungskapital) sollte handelsrechtlich nach den Empfehlungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer mit dem vorsichtig geschätzten beizulegenden Wert (angenommene Anschaffungskosten) angesetzt werden. Damit soll ein vollständiger wertmäßiger Nachweis des Zugangs und der Verwendung der erhaltenen Vermögensgegenstände erreicht werden. Der beizulegende Wert ist i.d.R. mit demjenigen Betrag identisch, welchen die Stiftung bei einem entgeltlichen Erwerb der Vermögensgegenstände hätte ausgeben müssen. Alternativ könnte auch ein Ansatz mit Null erfolgen, weil der Stiftung bei der Übertragung keine Kosten entstanden sind. In der Bilanz sollte unter der Bilanzposition (z.B. Grundvermögen und Gebäude oder Wertpapiere) ein davon Vermerk „davon Grundstockvermögen € ___“ mit dem bilanzierten Einlagewert aufgenommen werden. Im Anhang der Stiftung sollte die Bewertungsmethode der Dotierung des Grundstockvermögens jährlich dargestellt werden. Für Zustiftungen und Sachspenden sollten die Bilanzierungsgrundsätze einheitlich ausgeübt werden.

Die steuerliche Bewertung des Grundstockvermögens sollte nach den gleichen Grundsätzen erfolgen. Steuerlich sind einzelne Besonderheiten zu beachten. In Höhe des Grundstockvermögens, einer Zustiftung oder Sachspende möchte der Stifter eine Spendenbescheinigung / Zuwendungsbescheinigung erhalten und diese steuerlich geltend machen. Wird steuerliches Privatvermögen in eine Stiftung eingebracht, kann die Einbringung grundsätzlich ebenfalls mit dem

gemeinen Wert erfolgen. Handelt es sich um steuerverstricktes Privatvermögen (z.B. § 17 oder § 23 EStG) kann die Einbringung grundsätzlich nur mit den fortgeführten Anschaffungskosten erfolgen. Wird Betriebsvermögen in die Stiftung eingebracht, bestimmt sich der Wert nach dem Entnahmewert zuzüglich Umsatzsteuer (ggf. Ausnahmen). In Umwandlungsfällen gelten weitere Besonderheiten.

4.3. Dotierung Grundstockvermögen mit Gegenleistung

Die Dotierung des Grundstockvermögens in eine Stiftung kann auch mit einer Gegenleistung kombiniert werden. Diese muss aber deutlich unterhalb des Wertes des Grundvermögens liegen. Anderenfalls würde kein unentgeltlicher Vorgang vorliegen. Das Grundstockvermögen kann in diesem Fall nicht mit Null bewertet werden, weil die Gegenleistung auf der Passivseite der Bilanz aufgenommen werden muss. Als Gegenleistungen kommen Nießbrauchsrechte, Leibrenten oder Vermächtnisse in Betracht. Besteht die Gegenleistung in einer Leibrente, ist diese nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 249 und § 253 HGB) zu bilanzieren. Der jährliche Zahlungsbetrag ist unter Berücksichtigung der Lebenserwartung des Begünstigten und des Abzinsungssatzes zu ermitteln. Üblicherweise wird ein finanzmathematisches Gutachten eingeholt und jährlich fortgeschrieben. Bei Vermächtnissen wird der Nominalwert der Verpflichtung bilanziert.

Bei Nießbrauchvereinbarungen sind besondere Bilanzierungsgrundsätze zu beachten. Die steuerliche Bilanzierung der Gegenleistungsverpflichtung kann bei Leibrenten nicht analog den handelsrechtlichen Grundsätzen bilanziert werden. Steuerlich ist der Abzinsungssatz gesetzlich normiert (5,5 %). In den meisten Fällen fällt die steuerliche Verpflichtung niedriger aus, als die handelsrechtliche Verpflichtung. Für gemeinnützige Einrichtungen ist die steuerliche Bilanzierung bei der Ermittlung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht maßgebend. Insoweit kommt es regelmäßig zu einer Erstellung von zwei Bilanzen, wenn die Stiftung nach handelsrechtlichen Grundsätzen bilanziert. Weiterhin ist steuerlich auch § 55 AO (AEAO Nr. 12) zu beachten. Diese Vorschrift begrenzt die Höhe der Gegenleistungsverpflichtung, in Einzelfällen auf max. 33 % des Einkommens der Stiftung. Auf die Einräumung etwaiger Verpflichtungen sollte innerhalb der Satzung hingewiesen werden.

Steuerlich ist zu beachten, dass bei Grundstockdotierungen mit Gegenleistungen beim Stifter eine teilentgeltliche Übertragung vorliegt. Diese kann zu einer Einkommensteuerpflicht bei der Gründung einer Stiftung führen.

4.4. Bilanzierung von Grundvermögen

Das Grundvermögen von Stiftungen ist handelsrechtlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen zu bilanzieren. Für Stiftungen ergeben sich keine Besonderheiten zu anderen Gesellschaften. Regelmäßig werden die Abschreibungsmethode und die Nutzungsdauer handels- und steuerlich einheitlich eingeübt. Die steuerlichen Vorschriften sind restriktiver als die handelsrechtlichen. Die jährliche Abschreibung auf das abnutzbare Grundvermögen sowie außerplanmäßige Abschreibungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

In Höhe der Abschreibung von Anlagegütern, die dem Grundstockvermögen zuzurechnen sind, besteht die Möglichkeit im Eigenkapital eine stiftungsrechtliche Umschichtungsrücklage oder eine steuerliche Rücklage für die Wiederbeschaffung des Anlagegutes auszuweisen. Bei dieser Option handelt es sich um eine ergebnisneutrale Ergebnisverwendungsbuchung. Besteht das Grundstockvermögen aus Grundvermögen und wird dieses verkauft, sollte das Ergebnis ebenfalls in einer bilanzierten, stiftungsrechtlichen Umschichtungsrücklage ausgewiesen werden. Wird ein

Ersatzgrundstück oder Gebäude erworben, ist eine steuerlich bilanzierte Wiederbeschaffungsrücklage aufzulösen.

4.5. Investitionszuschüsse für Stiftungen

Investitionszuschüsse, die Stiftungen erhalten, können von Privatpersonen, Unternehmen oder öffentlichen Einrichtungen gewährt werden. Investitionszuschüsse für Grundvermögen sollten handelsrechtlich nach den Vorgaben des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden. Ein Abzug von den Anschaffungs-, bzw. Herstellungskosten des Anlagevermögens auf der Aktivseite wird steuerlich häufig bevorzugt. Die einmalige Erlösbuchung des Zuschussbetrages in der GuV sollte nicht erfolgen. Damit wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verzerrt, denn diesem Zuschuss stehen erst zukünftige Abschreibungen gegenüber. Der Bilanzposten sollte analog der planmäßigen Abschreibung für das Investitionsgut jährlich aufgelöst werden. Wirtschaftlich kommt es damit zu einer Reduzierung der Abschreibung für das Investitionsgut.

4.6. Bilanzierung von Wertpapieren der Stiftung

Wertpapiere von Stiftungen werden handelsrechtlich beim Kauf mit den Anschaffungskosten bilanziert. Zu diesen zählen auch die Nebenkosten beim Erwerb (Notargebühren, Bankgebühren, Börsenplatzgebühr u.ä.). Zum Bilanzstichtag erfolgt die Bilanzierung nach dem gemilderten (Anlagevermögen) oder dem strengen (Umlaufvermögen) Niederstwertprinzip. Da Stiftungen nicht mit ihrem Vermögen spekulieren dürfen, werden Finanzanlagen regelmäßig im Anlagevermögen ausgewiesen. Nach dem gemilderten Niederstwertprinzip dürfen Abschreibungen auf Wertpapiere vorgenommen werden, wenn eine vorübergehende Wertminderung vorliegt. Sie müssen handelsrechtlich vorgenommen werden, wenn eine dauerhafte Wertminderung vorliegt. Eine vorübergehende Wertminderung liegt bei einem Wertpapier (Anschaffungskosten 100 €) vor, wenn der Kurswert am Bilanzstichtag bei 95 € und der Kurswert bei Bilanzaufstellung bei 120 € liegt. Wann eine dauerhafte Wertminderung vorliegt, ist im Schrifttum nicht definiert. Es bestehen eine Reihe von unterschiedlichen Definitionen. Unstrittig ist, dass bei einer Insolvenz oder einem erheblichen Substanzverlust im Anlageobjekt eine Dauerhaftigkeit vorliegt. Steuerlich gibt es eine häufig zitierte Rechtsprechung, nachdem bereits bei einem Kurzeinbruch von 5 % eines Wertpapiers (maßgebend ist der Wiederbeschaffungskurs) eine dauerhafte Wertminderung vorliegt. Sofern nicht ein dauerhafter Werteinbruch klar erkennbar ist, empfehlen wir rechtsfähigen Stiftungen Wertpapiere erst abzuwerten, wenn ein Werteinbruch über eine längere Zeit von mehr als 20 % vorliegt. Die Bewertung sollte in einer internen Richtlinie festgelegt werden. Für die handelsrechtliche Bilanzierung ist die Bewertungsstetigkeit von besonderer Bedeutung. Denn bei einer langfristigen Anlage ergeben sich stets jährliche Schwankungen. Diese sollten durch das Instrument der Abwertungen auf Wertpapiere nur bedingt dazu führen, dass der Stiftungszweck jährlich sehr unterschiedlich erfüllt werden kann. Durch Abwertungen und Zuschreibungen können die Jahresergebnisse der Stiftungen hohen Schwankungen unterliegen.

4.7. Bilanzierung von festverzinslichen Wertpapieren

Bei festverzinslichen Wertpapieren mit Endfälligkeit sollte beachtet werden, dass diese zum Fälligkeitstermin mit 100 % zurückgezahlt werden. Wurden diese Wertpapiere mit einem höheren Kurswert eingekauft, dann wird automatisch mit der Fälligkeit ein Kursverlust entstehen. Insoweit sollte frühzeitig eine Reduzierung der Anschaffungskosten in der Bilanz erfolgen. Der Kauf von höher verzinslichen Wertpapieren mit höheren Kurswert als dem Nennwert kann für die Stiftung interessant sein. Kursverluste können in eine Umschichtungsrücklage eingestellt werden. Die

höheren jährlichen Zinserträge können für den Stiftungszweck verwendet werden. Eine interessante Gestaltung für jede Stiftung. Natürlich ist auch eine umgekehrte Gestaltung für Stiftungszwecke möglich.

4.8. Bilanzierung von Beteiligungen der Stiftung

Für die Bilanzierung von Beteiligungen gelten die gleichen Vorschriften wie für Wertpapiere. Beteiligungen bestehen häufig an nichtbörsennotierten Unternehmen und gemeinnützigen Einrichtungen, für die kein Marktwert öffentlich festgestellt wird. In diesen Fällen ist eine kleine jährliche Unternehmensbewertung vorzunehmen. Diese Bewertung dient der Sicherheit, dass der Wertansatz in der Bilanz materiell vorhanden ist. Für Beteiligungen an gemeinnützigen Einrichtungen sind besondere Bewertungsverfahren anzuwenden, weil diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht arbeiten (Wiederbeschaffungszeitwerte) oder die Gewinne nicht an die Gesellschafter ausschütten dürfen. Für andere Beteiligungsunternehmen sollte für die Bewertung die Planungsrechnung der Folgejahre zugrunde gelegt werden. Eine Bewertung ausschließlich nach dem Substanzwert ist nicht sachgerecht. Für die Bewertung ist es stets sehr wichtig, dass eine mittelfristige Planung für das Beteiligungsunternehmen regelmäßig erstellt und aktualisiert wird.

4.9. Bilanzierung von Lebensversicherungen der Stiftung

Lebensversicherungen sind mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren. Die meisten Lebensversicherungen sehen eine jährliche/monatliche Zahlung von Versicherungsbeiträgen vor. Die Versicherungsbeiträge sind nicht als Aufwand zu behandeln. Ein erheblicher Teil der Versicherungsbeiträge ist zu aktivieren. Von den geleisteten Versicherungsprämien dient ein Teil der Deckung der Verwaltungskosten des Versicherers (zuzüglich Gewinnaufschlag) sowie der Abdeckung der vorzeitigen Versorgungsfälle im Kollektiv (Risikoprämie). In dieser Höhe begründet die Versicherungsprämie Aufwand des betreffenden Wirtschaftsjahres und gehört nicht zu den Anschaffungskosten. Der im Versicherungsjahr nicht verbrauchte Teil der Versicherungsprämie zuzüglich der vertraglich garantierten (rechnungsmäßigen) Zinsen dient der Sparkomponente der Versicherung (Sparanteil). Der Sparanteil und der rechnungsmäßige Zins wird nicht aufwandswirksam, sondern stellt in Höhe des von der Versicherung zum jeweiligen Bilanzstichtag gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals die Bewertungsgrundlage und den Bewertungsmaßstab für die Höhe des vom Versicherten zu aktivierenden Anspruchs auf Rückdeckung und damit dessen Anschaffungskosten dar (Bundesfinanzhof – BFH – Urteile vom 25. Februar 2004 I R 54/02, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2004, 654 und I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234). Der in den Versicherungsunterlagen ausgewiesene Rückkaufswert ist für die Bilanzierung nicht maßgebend. Eine Wertberichtigung auf eine abgeschlossene Lebensversicherung ist nur dann geboten, wenn der Ausfall des Versicherers droht oder der Versicherungsträger eine Reduzierung der Beitragsleistung angekündigt hat. Viele Stiftungen nutzen die Kapitalanlage einer Lebensversicherung zur Sicherung des Grundstockvermögens und zur Erzielung langfristiger kontinuierlicher Zins- und Rentenerträge.

4.10. Eigenkapital der Stiftung

Das Eigenkapital der Stiftung wird in der handelsrechtlichen Rechnungslegung in folgende Positionen aufgeteilt.

- **Stiftungskapital (einschl. Zustiftungen),**
- **Kapitalrücklagen**
- **Ergebnisrücklagen**

- **Umschichtungsergebnisse / Umschichtungsrücklagen***
- **Mittelvortrag**

*wesentliche Veränderungen durch Stiftungsreform 2021 geplant

In der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind neben den handelsrechtlichen Vorschriften, die Regelungen der Landesstiftungsgesetze, die Stiftungssatzung, die Veröffentlichungen der Stiftungsaufsichten und die Steuergesetze zu beachten.

Das Eigenkapital der Stiftung wird in der steuerlichen Rechnungslegung regelmäßig in die Bereiche Grundstockvermögen, freie Rücklage, gebundene Rücklagen, sonstige Rücklagen und den Mittelvortrag aufgeteilt.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses für eine Stiftung wird meist eine einheitliche Bilanz für das Steuerrecht und Handelsrecht aufgestellt. Dabei sind jedoch unterschiedliche Grundprinzipien zu beachten. Während das handelsrechtliche Rechnungslegungsprinzip bilanzorientiert ist, sind die steuerlichen Vorschriften der Abgabenordnung regelmäßig zahlungsstromorientiert. Daher ist nicht immer die Erstellung einer Einheitsbilanz möglich. Steuerliche Nebenrechnungen sind meist erforderlich und sollte ggf. in den handelsrechtlichen Anhang aufgenommen werden.

4.10.1. Stiftungskapital

Das Stiftungskapital wird mit dem Abschluss des Stiftungsgeschäfts bilanziert. Erfolgt die Erbringung des zuzuführenden Stiftungsvermögens ratierlich, so ist der Betrag des noch nicht eingebrachten Vermögens offen vom Errichtungskapital abzusetzen. Für eine Verbrauchsstiftung gelten besondere Vorschriften. Ist das Grundstockvermögen ganz oder teilweise zum Verbrauch bestimmt, sollte dies durch einen Davon-Vermerk beim Stiftungskapital kenntlich gemacht werden.

Der Referentenentwurf zur Stiftungsreform aus dem Jahr 2020 sieht vor, dass Verbrauchsstiftungen kein Grundstockvermögen haben, sondern lediglich stiftungsrechtliches sonstiges Vermögen. Insoweit würde ein Ausweis als Grundstockvermögen im Eigenkapital mit der Umsetzung des Stiftungsreformgesetzes im Jahr 2021 vollständig entfallen.

Die Stiftungssatzung kann eine reale oder nominale Kapitalerhaltung vorsehen. Auf den Ausweis und die Bilanzierung des Grundstockvermögens hat das Kapitalerhaltungsprinzip keinen Einfluss. Ob das reale Kapitalerhaltungsprinzip eingehalten wird, sollte im Anhang oder im Lagebericht erläutert werden.

Einzelne Stiftungsaufsichtsbehörden erwarten, dass das Stiftungskapital erhöht oder vermindert wird, wenn das Grundstockvermögen (Anlagevermögen) veräußert wird und keine Umschichtungsrücklage (siehe unten) bilanziert wird. Diese Methodik hat den Nachteil, dass nach der Veränderung des Stiftungskapitals das reale Kapitalerhaltungskonzept von der Stiftung nur erschwert nachgewiesen werden kann. Das historische Grundstockvermögen, welches der Stifter insgesamt erhalten wollte, wird nach der Transaktionsverbuchung in den Folgejahren nicht mehr ausgewiesen, sondern ein evtl. deutlich erhöhter Wert (z.B. Verkauf eines Grundstücks nach 50 Jahren). Stiftungen ist zu empfehlen, die Bilanzposition Umschichtungsergebnis im Eigenkapital aufzunehmen.

Der Referentenentwurf zur Stiftungsreform aus dem Jahr 2020 sieht vor, dass die Umschichtungsgewinne automatisch das Grundstockvermögen erhöhen, wenn in der Satzung keine andere Regelung enthalten ist.

4.10.2. Zustiftungen

Zustiftungen sollten gesondert in der Bilanz unter der Position Stiftungskapital ausgewiesen werden. Die Bilanzierungsgrundsätze unterscheiden sich im Vergleich zum Stiftungskapital nicht.

4.10.3. Kapitalrücklage

Unter der Kapitalrücklage werden Zuwendungen ausgewiesen, die keine laufenden Spendeneinnahmen der Stiftung darstellen. Im steuerlichen Sinne handelt es sich um Spenden oder Erbschaften in das Vermögen der Stiftung (z.B. Spendenaufruf zur Stärkung der Kapitalstruktur der Stiftung). Diese Spenden und Erbschaften unterliegen nicht der steuerlichen zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Besonderheiten bei der Bewertung ergeben sich im Vergleich zum Grundstockvermögen nicht.

4.10.4. Ergebnisrücklagen

Die Ergebnisrücklage stellt handelsrechtlich die Gewinnrücklage dar. Die Stiftung kann die Ergebnisrücklage zweckentsprechend aufteilen und einzelne Bilanzpositionen (Zweckrücklagen) gesondert ausweisen. Zuführungen und Auflösungen sind handelsrechtlich Ergebnisverwendungen der Stiftungen. Durch die Ergebnisverwendung darf das Jahresergebnis der Stiftung zuzüglich Mittelvortrag des Vorjahres nicht negativ werden. In den Ergebnisrücklagen werden regelmäßig Mittel für langfristige Projekte der Stiftung angespart (Wiederbeschaffungs-, Erweiterungs- oder Ersatzinvestitionen).

Häufig werden unter den Ergebnisrücklagen die freie und gebundene Rücklage sowie die steuerliche Stiftungsrücklage ausgewiesen. Alles sind steuerliche Begriffe, die für den steuerlichen Nachweis der zeitnahen Mittelverwendungspflicht eine erhebliche Rolle spielen. Maßgeblich für diese Rücklagenbildung ist das Einnahmen- und Ausgabenprinzip und nicht das handelsrechtliche Jahresabschlussprinzip mit seinen Aufwendungen und Erträgen. Teilweise wird im handelsrechtlichen Eigenkapital ein "Nutzungsgebundenes Kapital" ausgewiesen. Dieses dokumentiert, welches Vermögen (Aktivseite) die Stiftung zum Bilanzstichtag für satzungsgemäße Zwecke verwendet hat.

a) Stiftungsrücklage - steuerlich

Stiftungen dürfen steuerlich im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, aus dem Zweckbetrieb und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ganz oder teilweise zuführen. Spenden dürfen nicht der Rücklage zugeführt werden. Durch die Stiftungsrücklage soll das Kapital der Stiftung gestärkt werden. Erfolgt eine Dotierung stehen nur geringe Mittel für die Erfüllung des Satzungszwecks zur Verfügung.

b) Gebundene Rücklage - steuerlich

In der gebundenen Rücklage (handelsrechtliche Projektrücklage) können langfristig geplante Maßnahmen angespart werden. Eine Bilanzierung ist nur möglich, wenn die Satzung oder Vorstandsbeschlüsse gefasst wurden, die eine konkrete Projektumsetzung vorsehen (siehe z.B. LVG Lüneburg 2018 8 LB 128/17). Bei Projektrücklagen erfolgt häufig eine jährliche Dotierung bis zum Zeitpunkt der Projektumsetzung. Im Jahr der Projektumsetzung oder bei Projektstreichung

erfolgt eine Auflösung der Rücklage. Wird ein „Nutzengebundenes Kapital“ in der Ergebnissrücklage bilanziert, erhöht sich diese Rücklage mit Projektrealisierung. Voraussetzung ist, dass es sich um ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut handelt.

Weiterhin können als Ergebnissrücklagen Verpflichtungen ausgewiesen werden, die handelsrechtlich nicht als Rückstellungen oder Verbindlichkeiten bilanziert werden.

Die Höhe der gebundenen Rücklage für Einzelprojekte ergibt sich aus den zu erwartenden Kosten. Die Bewertungsvorschriften für Rückstellungen oder Verbindlichkeiten finden keine Anwendung. Zukünftige Preiserhöhung sollten berücksichtigt werden. Eine ratierliche jährliche Zuführung ist sinnvoll, wenn entsprechende Mittelvorräte zur Verfügung stehen. Eine Abzinsung der gebundenen Rücklage bis zur Projektrealisierung ist handelsrechtlich nicht vorgesehen. Steuerlich gibt es keine gesicherte Rechtsprechung. Eine Abzinsung nach dem Bewertungsgesetz (meist 5,5 % p.a.) ist nicht sachgerecht. Eine Abzinsung in Höhe der prognostizierten Anlagerendite der Stiftung ist sicherlich vertretbar.

c) Kapitalrücklage / gebundene Rücklage Rentenverpflichtungen

Für Rentenverpflichtungen, die bei Übernahme des Grundstockvermögens oder bei Zustiftungen vereinbart werden, ist eine Rückstellung nach handelsrechtlichen / steuerlichen Grundsätzen zu bilanzieren (Ausnahme: Einnahmen- und Ausgabenrechnung). Stiftungsrechtlich und steuerlich könnte diese Rentenverpflichtung (Position Pensionsrückstellungen) in nicht ausreichender Höhe bilanziert sein. Die handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierung sehen unterschiedliche Abzinsungssätze der Rentenverpflichtung vor.

Kann die Stiftung den Abzinsungszinssatz zukünftig nicht erwirtschaften, droht eine Finanzierungslücke in der Stiftung. Aus diesem Grunde kann es sinnvoll sein, in Höhe der Differenz der Verzinsung von Aktiv- und Passivvermögen eine gebundene Rücklage (Ergebnissrücklage) zu bilanzieren. Diese ist jährlich bis zum Ende der Verpflichtung anzupassen. Ohne diese gebundene Rücklage besteht die erhebliche Gefahr, dass das Grundstockvermögen der Stiftung bei erstmaliger Bilanzierung zu hoch ausgewiesen wird. In den Folgejahren der Stiftung kann durch handelsrechtliche Aufwendungen aufgrund der Zuführung des Verzinsungsanteils in die Pensionsrückstellung das Grundstockvermögen aufgezehrt werden. Dieses sollte bei der Übernahme von Rentenverpflichtungen berücksichtigt werden. Langjährige Erörterungen mit der Stiftungsaufsichtsbehörde können durch die Bilanzierung einer Kapitalrücklage / gebundenen Rücklage vermieden werden.

4.10.5. Umschichtungsergebnisse

Umschichtungsergebnisse sind Wertveränderungen des Grundstockvermögens seit Gründung der Stiftung.

Der § 83b Abs. 2 letzter Satz BGB-Referentenentwurf 2020 beschreibt Umschichtungsergebnisse wie folgt, ohne den Begriff im Gesetz zu nennen. "Zu Grundstockvermögen wird auch alles, was die Stiftung als Ersatz für die Zerstörung, die Beschädigung oder die Entziehung eines zum Grundstockvermögen gehörenden Gegenstands oder durch *Rechtsgeschäft* mit Mitteln des Grundstockvermögens erwirbt, soweit es sich dabei nicht um Nutzungen des Grundstockvermögens oder Ersatz für solche Nutzungen handelt".

Nach dem Stiftungsreformentwurf - Stand Januar 2021 - werden sämtliche Umschichtungsergebnisse zu Grundstockvermögen, wenn nicht in der Satzung eine andere Verwendung geregelt ist (§ 83c Abs. 2 Satz 3 BGB Referentenentwurf 2020).

Handelsrechtlich entstehen Umschichtungsergebnisse zusätzlich durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände.

Handelsrechtlich können Umschichtungsergebnisse im Eigenkapital gesondert bilanziert werden. Einige Stiftungen haben in ihren Satzungen gesonderte Regelungen zur Verwendung von Umschichtungsergebnissen aufgenommen. Wir empfehlen bei jeder Stiftungsgründung ebenfalls eine Regelung aufzunehmen oder eine Satzungsänderung vorzunehmen. Bei Umschichtungsergebnissen geht es um die Thematik, ob das Vermögen der Stiftung geschützt werden soll (Vermögenserhaltung) oder sämtliche Überschüsse der Stiftung für den Stiftungszweck verwendet werden sollen (Zweckbestimmung). Weiterhin empfehlen wir in der Satzung zu regeln, dass die Umschichtungsergebnisse nominal und nicht real zu erhalten sind.

Abschreibungen und Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Grundstockvermögens, sowie Umschichtungsgewinne und Umschichtungsverluste des Grundstockvermögens werden in einer Position zusammengefasst. Zusätzlich wird die Position bei Ersatzanschaffungen angepasst. Die Position kann durch Abschreibungen negativ werden.

In einigen Bundesländern (Landesstiftungsgesetze) wird die Position Umschichtungsergebnisse auch als Umschichtungsrücklage bezeichnet.

Für außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Grundstockvermögens sieht die Regierung von Oberbayern eine gesonderte Position „Ausgleichsposten für Niederstwertabschreibungen“ vor. Diese Position ist gesondert im Eigenkapital auszuweisen.

Die Bilanzposition Umschichtungsrücklage / Umschichtungsergebnis spielt eine erhebliche Rolle bei der geplanten Stiftungsreform im Jahr 2021. Ist in der Satzung nicht geregelt, wie mit Umschichtungsergebnissen zu verfahren ist, werden zukünftig die Umschichtungsergebnisse direkt dem Grundstockvermögen zugerechnet (Surrogationstheorie). Damit dürfen diese Mittel nicht mehr für den Stiftungszweck verwendet werden. Sie sind endgültig der Mittelverwendung entzogen. Wurde in der Satzung eine reale Kapitalerhaltung vereinbart (Grundstockvermögen ist durch die Inflation regelmäßig durch Rücklagen zu erhöhen) oder sehen die Landesstiftungsgesetze diese vor, dann müsste zukünftig auch für die Umschichtungsergebnisse die reale Kapitalerhaltung erfolgen. Damit würden den Stiftungen weitere Mittel für die Zweckverwirklichung dauerhaft entzogen.

Die Bilanzierung von Umschichtungsergebnissen ist nicht nur handelsrechtlich, sondern auch steuerlich ein sehr wichtiges Thema. Umschichtungsergebnisse aus der Vermögensverwaltung unterliegen nur sehr bedingt der Mittelverwendungspflicht. Umschichtungsergebnisse aus dem steuerlich ideellen Bereich oder Zweckbetrieb müssen jedoch zeitnah verwendet werden. Insoweit kommt es nach dem Referentenentwurf zu einem Zielkonflikt zwischen Steuerrecht und Stiftungsrecht. Es ist zu hoffen, dass die gesetzliche Entwurfsregelung noch einmal eine Anpassung erfährt.

4.10.6. Mittelvortrag

In der Bilanzposition Mittelvortrag werden handelsrechtlich alle Ergebnisanteile ausgewiesen, die bisher nicht als Rücklagen dotiert wurden. Bei einem hohen Mittelvortrag besteht die Gefahr, dass die gemeinnützige Stiftung zeitnah zu verwendende Mittel aufweist, die kurzfristig verwendet werden müssen.

Wir empfehlen jeder gemeinnützigen Stiftung eine Mittelverwendungsrechnung neben dem Jahresabschluss zu erstellen, um die zeitnahe Mittelverwendungspflicht steuerrechtlich zu dokumentieren.

4.10.7. Exkurs: Steuerliche Rücklagen

Gemeinnützige Einrichtungen müssen ihre Spenden und Überschüsse zeitnah verwenden. Von dieser Mittelverwendungspflicht für Vereine, Stiftungen oder GmbHs gibt es eine Reihe von Ausnahmen. Diese Ausnahmen können nur in Anspruch genommen werden, wenn eine gesonderte Dokumentation im Rechnungswesen (steuerliche Rücklagen) oder in einer Nebenrechnung (steuerliche Mittelverwendungsrechnung, Steuererklärung) erfolgt. In der handelsrechtlichen Bilanz ist die Darstellung der steuerlichen Rücklagen nur sehr eingeschränkt möglich. Der handelsrechtliche Bilanzausweis von Rücklagen (Eigenkapital) unterscheidet zwischen einer Innen- und Außenfinanzierung (Gewinn- und Kapitalrücklagen). Steuerliche Rücklagen werden aufgeteilt nach der Fristigkeit der Verwendung der Mittel.

Nachfolgend haben wir einige steuerliche Rücklagen dargestellt und nach Fristigkeit systematisiert.

Steuerliche Rücklagen ohne befristete Mittelverwendungspflicht

1. freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
2. Rücklage aus Umschichtungsergebnissen freie Rücklage
3. Rücklage aus Erbschaften (§ 55 AO)
4. Rücklage aus Schenkungen ins Vermögen (§ 55 AO)
5. Rücklage aus Spendenaufrufen (§ 55 AO)
6. Rücklage aus Mitteln vor der Gemeinnützigkeit
7. Rücklage aus Spenden, Beiträge vor 1.1.1977
8. Rücklage für Stiftungen im Aufbau (§ 62 Abs. 4)
9. Rücklage aus Umschichtungsergebnissen Stiftung

Steuerliche Rücklagen mit zeitlich befristeter Mittelverwendungspflicht

1. Betriebsmittelrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
2. Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)
3. Abschreibungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)
4. Projektrücklage / gebundene Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
5. Rücklage für Kapitalerhaltung von Gesellschaftsrechten (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)
6. Rücklage aus Steuerrisiken (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
7. Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 55 AO)
8. Rücklage für Endowment (§ 58 Nr. 3 AO)
9. Rücklage für Pensionsverpflichtungen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
10. Rücklage für Verpflichtungen von Ordensgemeinschaften (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
11. Verwendete Rücklage / Nutzengebundenes Kapital (§ 55 AO)

Die **steuerlichen Rücklagen ohne befristete Mittelverwendungspflicht** haben den erheblichen Vorteil, dass die Einrichtung diese Rücklagen für gemeinnützige Zwecke nicht zeitnah verwenden muss, d.h. nicht auflösen muss. Bei Stiftungen wird aus dieser Gruppe der steuerlichen Rücklagen die reale Kapitalerhaltung abgeleitet, sofern keine reale Kapitalerhaltungsrücklage bilanziert wird.

1. Freie Rücklage

Die freie Rücklage wird jährlich fortgeschrieben und muss nicht aufgelöst werden. Jährliche Zuführungen erfolgen als Ergebnisverwendung aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung (1/3 davon), aus den Spenden und Mitgliedsbeiträgen (10 % davon) und aus dem Jahresergebnis der Zweckbetriebe und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (10 %).

Die Ermittlung des Überschusses in der Vermögensverwaltung hängt davon ab, ob neben der freien Rücklage auch eine Umschichtungsrücklage bilanziert wird. In diesem Fall sind die Abschreibungen, Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von vermögensverwaltenden Gegenständen (Immobilien, Wertpapiere), die dem Grundstockvermögen (Stiftungen) oder der Vermögensverwaltung selbst zuzurechnen sind, nicht mit einzubeziehen.

Kann in einem Jahr die freie Rücklage nicht dotiert werden, weil keine positiven Ergebnisse erwirtschaftet wurden und kein Mittelvortrag / Bilanzgewinn vorhanden ist, besteht die Möglichkeit die Dotierung der freien Rücklage in den kommenden zwei Jahren nachzuholen.

Einmal dotierte freie Rücklagen können auch aufgelöst werden und nach ein paar Jahren wieder in Höhe der damals vorgenommenen Auflösung wieder zugeführt werden. Diese Gestaltung ist grundsätzlich aber nicht zu empfehlen, weil sie eine gewisse Bilanzierungskontinuität vermissen lässt und Fragen von der Finanzverwaltung bei einer späteren Zuführung zu erwarten sind.

2. Rücklage aus Umschichtungsergebnissen freie Rücklage

Es besteht die Möglichkeit Gewinne, - Verluste und Abschreibungen / Zuschreibungen aus der steuerlichen Vermögensverwaltung in einer Rücklage aus Umschichtungsergebnissen zu bilanzieren. Dieses hat den Vorteil, dass die Ergebnisse zu 100 % in eine Rücklage eingestellt werden, während in die freie Rücklage nur 33 % der Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung dotiert werden können.

3. Rücklage aus Erbschaften

Erbschaften unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Für diese Vermögenspositionen kann eine gesonderte Rücklage bilanziert werden. Der Wert ergibt sich aus dem Zugang zum Aktivvermögen abzüglich der möglichen Übernahme von Verpflichtungen (Vermächtnissen).

4. Rücklage aus Schenkungen ins Vermögen

Spender können bei ihrer Zuwendung erklären, dass diese Spende nicht zeitnah verwendet werden muss, sondern nur die Erträge aus der Zuwendung. Liegt eine solche schriftliche Erklärung vom Spender vor, kann eine gesonderte steuerliche Rücklage bilanziert werden.

5. Rücklagen durch einen Spendenaufruf

In wirtschaftlichen schwierigen Zeiten erbeten gemeinnützige Einrichtungen Spenden durch einen schriftlichen oder medialen Spendenaufruf. Diese Zuwendungen sollen der gemeinnützigen Einrichtung langfristig dienen. Es wäre nicht sachgerecht, wenn die gesetzlichen Regelungen vorsehen würden, dass diese Zuwendungen innerhalb von kurzer Zeit wieder verausgabt werden müssten. Eine gesonderte steuerliche Rücklage kann bilanziert für diesen Spendenaufruf bilanziert werden.

6. Rücklage aus Mitteln vor der Gemeinnützigkeit

Einige gemeinnützige Einrichtungen werden erst nach ihrer Gründung gemeinnützig. Vor der Gemeinnützigkeit unterliegt der Verein, die Stiftung oder die gGmbH der Körperschaftsteuerpflicht. Die erwirtschafteten Mittel vor der Begründung der Gemeinnützigkeit unterliegen nicht der Mittelverwendungspflicht. Auch für diese Mittel kann eine steuerliche Rücklage bilanziert werden.

7. Rücklage aus Spenden und Beiträgen vor 1977

Vor dem 1.1.1977 sehen die gesetzlichen Vorschriften der Gemeinnützigkeit keine Mittelverwendungspflicht vor. Vor diesem Stichtag mussten Spenden und Beiträge nicht zeitnah für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden. Entsprechend einer OFD Verfügung aus dem Jahr 1980 ist es weiterhin zulässig, diese Mittel in einer gesonderten steuerlichen Rücklage zu bilanzieren.

8. Rücklage für Stiftungen im Aufbau

Steuerlich besteht die Möglichkeit, die Ergebnisse der Stiftung aus den ersten Jahren nach der Gründung in einer Sonderrücklage zu dotieren. Ausgenommen von dieser Rücklagenberechnung sind Spendeneinnahmen. Diese Mittel, in einer Rücklage bilanziert, unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung und dienen der Stärkung des Kapitals der Stiftung. Es besteht ein Wahlrecht zur Rücklagendotierung. Dieses Wahlrecht kann nicht in den Folgejahren nachgeholt werden. Wird diese Rücklage bilanziert, kann grundsätzlich keine zusätzliche Rücklagendotierung (freie Rücklage) erfolgen. Eine Ausnahme besteht jedoch für Spendeneinnahmen. Für diese könnte ebenfalls eine Rücklagendotierung in die freie Rücklage von 10 % der Spenden erfolgen.

9. Rücklage aus Umschichtungsgewinnen der Stiftung

Stiftungen können eine Rücklage aus Umschichtungsergebnissen des Grundstockvermögens bilanzieren. Gewinne, Verluste, Abschreibungen und Zuschreibungen aus dem Grundstockvermögen werden in diesem Fall in einer gesonderten steuerlichen Rücklage dokumentiert. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften für Stiftungen sollte diese Rücklage gesondert im Eigenkapital auszugewiesen werden. Umschichtungsgewinne der Stiftung, die nicht aus dem Grundstockvermögen resultieren, können ggf. in einer weiteren Umschichtungsrücklage (siehe oben) bilanziert werden. Ohne die Bilanzierung einer Umschichtungsrücklage unterliegen die Umschichtungsergebnisse der zeitnahen Mittelverwendung.

Die **steuerlichen Rücklagen mit zeitlich befristeter Mittelverwendungspflicht** müssen nicht innerhalb von zwei Jahren nach der Vereinnahmung wieder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Die in dieser Gruppe enthaltenen Rücklagen können gleichwohl eine geringere Fristigkeit aufweisen.

1. Betriebsmittelrücklage

Gemeinnützige Einrichtungen können eine Betriebsmittelrücklage bilanzieren, wenn nach dem Stichtag mit Ausgaben zu rechnen ist, die nicht durch Einnahmen in gleicher Höhe ausgeglichen werden können, weil die Einnahmen zeitlich nachgelagert vereinnahmt werden. Die Höhe der Betriebsmittelrücklage hängt von der Tätigkeit der gemeinnützigen Einrichtung ab. Es gibt einige interessante Gestaltungen für die Berechnung der Betriebsmittelrücklage. Diese Gestaltungen werden auch aus der Bewertung von Vorräten abgeleitet.

2. Wiederbeschaffungsrücklage

Stiftungen, Vereine oder gGmbH's können eine Wiederbeschaffungsrücklage für erforderliche Investitionen bilanzieren. Für Investitionen in Fahrzeuge oder die EDV ist grundsätzlich kein Vorstandsbeschluss erforderlich. Es ist aber zu empfehlen, einen Vorstandsbeschluss zu treffen. Die Wiederbeschaffungsrücklage deckt Sachverhalte ab, die nicht durch die Betriebsmittelrücklage gedeckt sind. Eine ratierliche Ansammlung, z.B. über die jährliche Abschreibung (linear) ist zu empfehlen.

3. Abschreibungsrücklage für Gebäude

Die Abschreibungsrücklage für Gebäude ist eine sehr interessante, teilweise umstrittene steuerliche Rücklage. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, die jährliche lineare Abschreibung in der Gewinn- und Verlustrechnung in eine Abschreibungsrücklage für Gebäudeinvestitionen einzustellen. Dieses setzt voraus, dass die Abschreibung verdient werden kann und das vorhandene Gebäude langfristig, z.B. nach 30 oder 50 Jahren vollständig ersetzt werden soll. Dieses Ziel muss vom Vorstand beschlossen und dokumentiert werden. Bei großen Einrichtungen von Altenheimen und Pflegeeinrichtungen ist es üblich, dass ein Heim nach 30 Jahre ersetzt oder umfangreich modernisiert wird. Viele Einrichtungen können diese Entwicklung durch ihre eigene Geschichte transparent machen. Bei jüngeren Einrichtungen fehlt diese Erfahrung und teilweise möchte der Vorstand keine langfristigen Entscheidungen treffen. Gleichwohl empfehlen wir diese Möglichkeiten zu analysieren und ggf. zu treffen. Gemeinnützige Einrichtungen dienen dem Gemeinwohl und werden regelmäßig nicht für 10 oder 30 Jahre gegründet, sondern für 100 und mehr Jahre. Ohne eine Beschlussfassung ist es kaum möglich, die Investitionskostenbeiträge in eine Rücklage einzustellen. Die Problematik der zeitnahen Mittelverwendung kann schneller eintreten als erwartet. Es können auch langfristige Beschlüsse für eine Ersatzbeschaffung geschlossen werden. Ob sich der Standort für eine Einrichtung im Laufe der Zeit ändert, kann nicht das Maß der Entscheidung sein.

Viele soziale Einrichtungen, die eine Abschreibungsrücklage für Gebäude bilanzieren, bilanzieren zusätzlich das sog. „Nutzungsgebundene Kapital“. In dieser Position werden die bereits von der gemeinnützigen Einrichtung verwendeten Mittel dokumentiert. Die Bilanzierung einer Abschreibungsrücklage ist komplex. Eine langfristige Gesamtplanung ist stets erforderlich. Gerne beraten wir Sie in dieser Thematik. Durch diese steuerlichen Rücklagen können auch große Einrichtungen ihre Mittelverwendung transparent gegenüber der Finanzbehörde dokumentieren. Dabei spielt insbesondere der Zusammenhang zwischen den einzelnen Bereichen (ideeller Bereich, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) eine nicht unerhebliche Rolle.

4. Projektrücklage / gebundene Rücklage

Projektrücklagen / gebundene Rücklagen werden gebildet, wenn eine gemeinnützige Einrichtung einen langfristigen Plan für eine Anschaffung hat und Finanzierungsmittel angespart werden sollen. Eine typische gebundene Rücklage ist die geplante Anschaffung eines eigenen Gebäudes. Üblicherweise werden die erforderlichen Eigenmittel ratierlich angespart, bis die Projektrealisierung erfolgt. Häufiger als geplant werden diese Pläne nach einigen Jahren verworfen. Die Rücklage wird in der Praxis häufig nicht aufgelöst, sondern weiter angespart. In diesen Fällen besteht ein erhöhtes Risiko für den Status „gemeinnützige Einrichtung“. Wenn der ursprüngliche Investitionsplan nicht mehr besteht, ist die Rücklage zwingend aufzulösen und die frei gewordenen Mittel sind zeitnah für den Satzungszweck zu verwenden

5. Rücklage für Kapitalerhaltung von Gesellschaftsrechten

Gemeinnützige Einrichtungen, die an Kapitalgesellschaften beteiligt sind, möchten ihre Beteiligungsquote auch bei Kapitalerhöhungen der Kapitalgesellschaften nicht verwässern. D.h. die Beteiligungsquote soll nicht reduziert werden. Das Steuergesetz sieht in diesen Fällen vor, dass eine Rücklage für die Kapitalerhaltung von Gesellschaftsrechten bilanziert werden kann. Nach der Durchführung der Kapitalerhöhung ist die Rücklage jedoch wieder aufzulösen, weil dann der Liquiditätsabfluss erfolgte.

6. Rücklage für Steuerrisiken

Für bestimmte Steuerrisiken kann eine gemeinnützige Einrichtung eine steuerliche Rücklage bilanzieren. Bei dieser Rücklage handelt es sich nicht um einen Ersatz für eine Rückstellung. Wird bereits eine Rückstellung bilanziert, kann keine weitere steuerliche Rücklage gebildet werden.

Die **steuerlichen Rücklagen mit zeitlich befristeter Mittelverwendungspflicht** müssen nicht innerhalb von zwei Jahren nach der Vereinnahmung wieder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Die in dieser Gruppe enthaltenen Rücklagen können gleichwohl eine geringere Fristigkeit aufweisen.

Für die steuerliche Mittelverwendungsrechnung ist die Dokumentation/Bilanzierung aller steuerlichen Rücklagen von besonderer Bedeutung, weil die Gemeinnützigkeit nur vom Finanzamt bestätigt wird, wenn das Gebot der zeitnahen Mittelverwendungspflicht für alle Vermögenspositionen eingehalten wird und nicht nur für einzelne (z.B. Barvermögen).

4.11. Rückstellungen für Pensionen und Leibrenten

Die handelsrechtliche Bilanzierung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen und Leibrenten bei Stiftungen unterscheidet sich nicht von der Bilanzierung bei anderen Unternehmen. Auf folgende Besonderheiten ist jedoch hinzuweisen.

4.11.1. Ordensgemeinschaften

Ordensgemeinschaften übernehmen für ihre Mitglieder regelmäßig die Verpflichtung, sich um das Wohl der Schwestern und Brüder im Alter zu kümmern. Bei dieser Verpflichtung handelt es sich um eine Innenverpflichtung der Stiftung. Eine Rückstellung kann nicht bilanziert werden. Einige Stiftungen bilanzieren diese Verpflichtungen als Rückstellungen oder gebundene Rücklagen.

4.11.2. Rentenverpflichtungen bei Grundstockvermögen

Mit dem Todesfall des Anspruchsberechtigten entfällt der Grund für die Bilanzierung der Verpflichtung. Die Rückstellung wird aufgelöst. Steht die Rentenverpflichtung der Stiftung im Zusammenhang mit der ursprünglichen Dotierung des Grundstockvermögens (siehe oben), ist evtl. eine zusätzliche Verbuchung in der Ergebnisverwendungsrechnung erforderlich.

Fraglich ist, ob der handelsrechtliche Auflösungsertrag der Rückstellung in der Umschichtungsrücklage des Grundstockvermögens ausgewiesen werden muss. Die Höhe des Grundstockvermögens darf grundsätzlich handelsrechtlich nach der erstmaligen Bilanzierung nicht mehr verändert werden. Es sprechen gute Gründe dafür, den Auflösungsertrag in die Umschichtungsrücklage des Grundstockvermögens einzustellen. Dieses setzt voraus, dass

die Umschichtungsergebnisse aus dem eingebrachten Aktivvermögen des Grundstockvermögens entsprechend behandelt werden.

Wird die Umschichtungsrücklage bei Veränderungsbuchungen von Grundstockvermögen gebildet, sollten sämtliche zahlungsunwirksame Veränderungen der bilanzierten Pensionsverpflichtung in die "Umschichtungsrücklage für Grundstockvermögen" einbezogen werden. Dadurch würde ein Vergleich mit der Rechnungslegungart der Einnahmen- und Ausgabenrechnung geschaffen. Bei dieser Art der Rechnungslegung würde die Rentenverpflichtung nicht bilanziert. In der GuV würden nur die jährlichen Rentenzahlungen ausgewiesen. Für diese Rentenverpflichtung würde eine gebundene Rücklage bilanziert, damit das Grundstockvermögen bei beiden Rechnungslegungsarten in gleicher Höhe ausgewiesen wird.

Wir empfehlen auf der Passivseite der Bilanz, unter der Position Pensionsverpflichtungen einen davon Vermerk aufzunehmen (davon Übernahmeverpflichtung Grundstockvermögen € ____ (Vj. € ____)).

4.12. Rückstellungen Erbschaftsteuer / Schenkungsteuer

Zuwendungen an eine Familienstiftung bei der Errichtung einer Stiftung oder durch eine Zustiftung unterliegen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Die Steuerhöhe ist von der Zuwendungshöhe, die Steuerentstehung vom Zeitpunkt (Gründung oder spätere Zustiftung) abhängig. Die Steuer entsteht bei der Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten mit der Übertragung des zugesagten Vermögens. Bei Stiftungen, die durch Testament oder Erbvertrag begründet werden, mit der Anerkennung der Familienstiftung. Gemeinnützige Stiftungen unterliegen grundsätzlich keiner Erbschaft- oder Schenkungssteuer.

Die Zahlungsverpflichtung der Erbschaftsteuer ist bei der Stiftung als Rückstellung zu bilanzieren. Die Höhe der Verpflichtung richtet sich nach dem Bewertungsgesetz und dem Erbschaftsteuergesetz. Steuerliche Freibeträge sind bei der Ermittlung zu berücksichtigen. Wird ein Unternehmen auf eine Stiftung übertragen, können ggf. erhebliche Steuererleichterungen in Anspruch genommen werden. Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 % Anteil) sind begünstigt. Die Begünstigungshöhe hängt vereinfacht ausgedrückt davon ab, wieviel übertragenes Vermögen von der Stiftung selbst genutzt wird und wieviel Vermögen Dritten überlassen wird (Verwaltungsvermögen).

4.13. Rückstellung Erbersatzsteuer

Der Erbschaftsteuer unterliegt in Zeitabständen von je 30 Jahren das Vermögen einer Stiftung, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist. Die sog. Erbersatzsteuer entsteht in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung. Fällt bei der Stiftung der Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf den 1. Januar 1954 oder auf einen früheren Zeitpunkt, entsteht die Steuer erstmals am 1. Januar 1984. Bei Stiftungen, bei denen die Steuer erstmals am 1. Januar 1984 entsteht, richtet sich der Zeitraum von 30 Jahren nach diesem Zeitpunkt.

Die rechtsfähige, auf Dauer angelegte Familienstiftung im Inland kann sich der Erbersatzsteuer rechtlich nicht entziehen, wenn die Familienstiftung das Prinzip der Kapitalerhaltung aufweist und sich nicht innerhalb der Frist von 30 Jahren verbraucht. Die Stiftung hat eine Verpflichtung, sowohl handels- wie steuerrechtlich eine Steuerrückstellung zu bilanzieren. Für die Bilanzierung der

Steuerrückstellungen gelten die handelsrechtlichen Grundsätze zur Ansparrückstellung. D.h. die Rückstellungshöhe ist sachgerecht zu schätzen und über den Zeitraum von 30 Jahren jährlich anzusparen. Für die Ermittlung der Verpflichtungshöhe ist das Erbschaftsteuergesetz und das Bewertungsgesetz zum jeweiligen Bilanzstichtag maßgebend. Gesetzesänderungen nach dem Bilanzstichtag haben keinen Einfluss auf die Berechnung der Verpflichtung. Alle Steuerbefreiungen, einschl. der Freibeträge für die Stiftung, sind in die Berechnung einzubeziehen. Die Höhe der Steuerverpflichtung ist nach handelsrechtlichen bzw. steuerlichen Grundsätzen abzuzinsen. Dabei kommen unterschiedliche Abzinsungssätze zum Ansatz.

Für die handels- und steuerliche Bilanzierung spielt es keine Rolle, dass die Erbschaftsteuer und die Erbersatzsteuer eine nicht abziehbare Steuer im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes darstellt.

Das Steuerrecht fingiert bei Familienstiftungen einen Generationenübergang nach 30 Jahren. Eine rechtliche Änderung innerhalb der Stiftung erfolgt nicht. Es besteht keine Möglichkeit, die Erbersatzsteuer als Anschaffungsvorgang zu behandeln. Eine Aktivierung der Erbersatzsteuer ist nicht möglich.

4.14. Rückstellung aufgrund Erbschaft / Pflichtteilsanspruch

Erhält eine Stiftung vom Stifter ein Vermögen durch Erbschaft oder Schenkung kann für die Stiftung das Risiko einer Teilrückzahlung im Todesfall des Stifters entstehen. Diese Problematik ergibt sich für alle Stiftungen, d.h. auch für gemeinnützige Stiftungen.

4.14.1. Stiftung von Todes wegen / Stiftung Alleinerbe

Setzt der Stifter eine bestehende oder von Todes wegen eine (zu errichtende) Stiftung als alleinigen Erben ein und ist der Stifter verheiratet, hat Kinder oder die Eltern leben zum Todeszeitpunkt noch, entstehen gegenüber der Stiftung Pflichtteilsansprüche der genannten Personen. Diese Ansprüche können nur durch vorzeitige Pflichtteilsverzichte reduziert und aufgehoben werden. Ein Pflichtteilsanspruch des Ehepartners, der Kinder oder der Eltern besteht in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbanspruchs. Der Pflichtteilsberechtigte ist jedoch nicht verpflichtet, seinen Anspruch gegenüber der Stiftung geltend zu machen.

Macht der Pflichtteilsberechtigte einen Pflichtteilsanspruch gegenüber der Stiftung geltend, ist zum Zeitpunkt der Geltendmachung eine Rückstellung im Jahresabschluss aufzunehmen. Die Höhe der Rückstellung bemisst sich nach der Höhe des Pflichtteilsanspruchs. Der Anspruch besteht in einem Geldbetrag, die Übertragung wird dadurch nicht rückabgewickelt. Erhebliche Liquiditätsabflüsse bei einer Stiftung können die Folge sein.

4.14.2. Zustiftungen, Spenden an Stiftungen (Pflichtteilsergänzung)

Erhält eine Stiftung eine Zustiftung, ein Vermächtnis oder erhebliche Spenden (Urteil zur Stiftung Dresdner Frauenkirche) vor dem Todesfall des Stifters, können im Todesfall des Stifters ggf. gegenüber der Stiftung Pflichtteilsergänzungsansprüche von den gesetzlichen Erben geltend gemacht werden. Anspruchsberechtigte sind der Ehepartner, die Kinder und die Eltern. Der Anspruch ist auf die Hälfte des gesetzlichen Erbteils begrenzt. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, wann die Stiftung die Vermögenszuwendung erhalten hat. Je mehr Zeit zwischen dem Todestag des Stifters und der Zuwendung liegen, umso geringer fällt der Pflichtteilsergänzungsanspruch aus. Die Berücksichtigung der zeitlichen Komponente setzt voraus, dass der Zuwendende sich endgültig vom

übertragenen Vermögen „entreichert“ hat. Wird bspw. ein Grundstück mit Nießbrauchrecht auf eine Stiftung übertragen, erfolgt keine zeitliche Kürzung des Pflichtteilergänzungsanspruchs.

Wird ein Pflichtteilergänzungsanspruch gegenüber der Stiftung vom Ehepartner, den Kindern oder den Eltern des Verstorbenen geltend gemacht, liegt eine Verpflichtung der Stiftung gegenüber einem Dritten vor. Für die entstandene Zahlungsverpflichtung ist eine Rückstellung in Höhe der voraussichtlichen Ausgleichszahlung im Jahresabschluss einzustellen.

4.14.3. Auskunftspflicht Erbe / Rechtstreitigkeiten

Wird eine Stiftung durch testamentarische Verfügung Erbe, ist die Stiftung verpflichtet, den Pflichtteilsberechtigten bei entsprechender Anfrage über den Bestand des Nachlasses Auskunft zu erteilen. Dieser Bestandsnachweis ist von der Stiftung zu erstellen. Die Aufnahme des Nachlasses kann auch von einem Notar oder zuständigen Beamten gem. § 2314 BGB erfolgen.

Die Stiftung muss eine Rückstellung für die Dokumentation des erhaltenen Nachlasses bilanzieren. Dieses gilt insbesondere bei Zuwendungen von Todes wegen, weil in diesen Fällen die Stiftung häufig Alleinerbe wird. In Einzelfällen können sich langjährige Streitigkeiten über die Höhe des Nachlasses und des Pflichtteilsanspruchs ergeben.

Bei jeder Stiftungsgründung und größeren Zustiftung ist zu prüfen, ob ggf. Pflichtteilsansprüche oder Pflichtteilergänzungsansprüche entstehen können. Wir empfehlen jeder Stiftung vor der Vermögensübertragung auf die Stiftung mögliche Drittansprüche zu prüfen.

4.14.4 Steuerliche Information

Steuerlich sind Pflichtteilsansprüche mit dem Nennwert zu bewerten (BFH 1988 II R 52/96). Steuerlich stellt der Pflichtteilsanspruch und der Pflichtteilergänzungsanspruch in der Regel kein Veräußerungsgeschäft, bzw. Anschaffungsgeschäft dar. Urteile von Finanzgerichten haben die Zahlung von Pflichtteilsansprüchen und Ergänzungsansprüchen als nicht steuerlich abziehbar angesehen. Müssen für die Bezahlung dieser Ansprüche Kredite aufgenommen werden, sollen auch die Finanzierungszinsen nicht abziehbar sein.

Sie haben weitere Fragen zum Thema **Rechnungslegung von Stiftungen**. Gerne stehen wir Ihnen für ein persönliches Gespräch zur Verfügung. Rufen Sie uns bitte unter 0431/54 55 912 an. Bitte beachten Sie, dass die o.a. Informationen den Rechtsstand Januar 2021 haben und wir die Informationen mit großer Sorgfalt zusammengestellt haben. Haftungsansprüche Ihrerseits können aus dieser Informationsbroschüre nicht hergeleitet werden. Die Stiftungs- und Steuerbehörden können in einzelnen Ländern eine abweichende Auffassung vertreten.