

Rechnungslegung und Rücklagen von Stiftungen

Das sind die aktuellen Spielregeln

SONDERAUSGABE

Rücklagenbildung bei Stiftungen

Das sind die allgemeinen Grundlagen.....	1
Rücklagenbildung steuer- und gemeinnützigkeitsrechtlich...	1
Die Grundlagen der zeitnahen Mittelverwendung.....	1
Zeitnahe Mittelverwendung und Folgen bei Verstoß.....	2
Vereinfachungsregelung für kleine Körperschaften.....	2
Rücklagenbildung – und was dahinter steckt.....	3
Der Katalog der steuerlichen Rücklagen von A bis Z.....	4
Projektrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	4
Betriebsmittlrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO).....	5
Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	6
Freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.....	6
Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten.....	7
Weitere Mittelzuführungen nach § 62 Abs. 3 AO.....	7
Besondere Rücklage für Stiftungen nach § 62 Abs. 4 AO.....	8
Die Details bei Umsetzung der Rücklagenbildung	9
Die Art und Weise der Rücklagenbildung.....	9

Rechnungslegung von Stiftungen

Der Eigenkapitalausweis nach neuem Stiftungsrecht.....	10
Die Vorgaben zur Rechnungslegung von Stiftungen.....	10
Empfehlung des IDW zur Rechnungslegung.....	10
Die Eigenkapitalgliederung des IDW im Einzelnen.....	11
Bestandteile des Eigenkapitals von Stiftungen.....	11

**Komplexe Anforderungen souverän meistern:
Der SB stiftet Entlastung
für Stifter und ihre Berater**



Eva Köstler
Chefredakteurin

Wie wird eine Stiftung steuerlich und rechtlich optimal gestaltet?
Wie lassen sich gemeinnützige und wirtschaftliche Ziele sinnvoll verbinden?
Wer Stiftungen betreut, muss sich auf einem weiten Feld auskennen.
Der SB StiftungsBrief unterstützt Sie dabei: mit konkreten Handlungsempfehlungen und praktischen Arbeitshilfen zu allen wichtigen Problemstellungen rund um die Stiftungsarbeit.

Kostenloser Test unter
sb.iww.de



SB StiftungsBrief

Kombi-Abo: Print, Online, Mobile

monatlich 23,40 €

inklusive Versand und Umsatzsteuer

Digital-Abo: Online, Mobile

monatlich 18,90 €

inklusive Umsatzsteuer

Kündigungsfrist

jederzeit zum Monatsende

RÜCKLAGEN

Rücklagenbildung bei Stiftungen Das sind die allgemeinen Grundlagen

von Steuerberaterin Iris Röttgering, Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster

| Stiftungen sind langfristig angelegte Institutionen, deren finanzielle Stabilität entscheidend für die Erfüllung ihres gemeinnützigen Zwecks ist. Eine durchdachte Rücklagenbildung hilft, wirtschaftliche Schwankungen abzufedern und die nachhaltige Mittelverwendung zu gewährleisten. Eine klare Rücklagenstrategie ist das A und O. SB macht Sie nachfolgend mit den aktuellen Spielregeln vertraut. Los geht es mit den Grundlagen. |

Rücklagenbildung – steuer- und gemeinnützigkeitsrechtlich

In § 55 AO ist der Grundsatz der Selbstlosigkeit für steuerbegünstigte Körperschaften geregelt. Ein wesentlicher Baustein des Selbstlosigkeitsgrundsatzes sind die Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Demnach hat eine steuerbegünstigte Körperschaft die ihr zur Verfügung stehenden Mittel zeitnah – d. h. in einem Zeitraum von 24 Monaten nach Ende des Zuflussjahres – für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden.

Eine Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung bilden die steuerlichen Rücklagen i. S. v. § 62 AO. Unter den Voraussetzungen des § 62 AO können – abweichend von Regelung der zeitnahen Mittelverwendung – Mittel für eine spätere Verwendung zurückbehalten werden. Für welche Zwecke Rücklagen gebildet werden dürfen und welche Spielregeln hierfür gelten, wird im Folgenden erklärt.

Das sind die Grundlagen der zeitnahen Mittelverwendung

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 AO dient mehreren Zwecken:

1. Es soll verhindern, dass steuerbegünstigt erworbene Mittel dauerhaft im Vermögen der Stiftung verbleiben, anstatt für gemeinnützige Zwecke eingesetzt zu werden.
2. Es stellt sicher, dass die Mittel möglichst zügig für die steuerbegünstigten Satzungszwecke ausgegeben werden.
3. Es verhindert, dass Stiftungen ohne erkennbaren Grund Vermögen anhäufen, statt es den gemeinnützigen Zwecken zuzuführen.

Die zeitnahe Mittelverwendung ist ein wichtiger Aspekt der Selbstlosigkeit, die eine zentrale Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit darstellt. Gemeinnützige Körperschaften müssen ihre Mittel grundsätzlich innerhalb von zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren nach Zufluss für ihre steuerbegünstigten

Zeitnahe Mittelverwendung ...

... versus steuerliche Rücklagenbildung

Das soll das Gebot der zeitnahen ...

... Mittelverwendung bewirken

Mittelverwendungsfrist von zwei Jahren

Zwecke verwenden. Dies gewährleistet, dass die steuerlichen Vorteile, die gemeinnützige Stiftungen genießen, tatsächlich der Förderung des Gemeinwohls zugutekommen.

Zeitnahe Mittelverwendung und Folgen bei Verstoß

Verletzen gemeinnützige Körperschaften das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, drohen drei Konsequenzen:

1. Verlust der Gemeinnützigkeit

Der schwerwiegendste Verstoß kann zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen, was erhebliche steuerliche Mehrbelastungen nach sich zieht. Die Gemeinnützigkeit kann im schlimmsten Fall rückwirkend für einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren aberkannt werden. Eine Aberkennung kann z. B. im Raum stehen, wenn die Stiftung eine planmäßige Mittelansammlung ohne ersichtlichen Grund vornimmt.

2. Aufforderung zur Mittelverwendung und Fristsetzung

Das Finanzamt kann die Körperschaft auffordern, die angesammelten Mittel zeitnah zu verwenden. Bei unbeabsichtigten Verstößen kann das Finanzamt eine Frist von zwei bis drei Jahren zur Verwendung der Mittel setzen.

3. Haftungsansprüche

Der Verlust der Gemeinnützigkeit kann steuerliche und zivilrechtliche Haftungsansprüche gegen die gesetzlichen Vertreter auslösen.

Vereinfachungsregelung für kleine Körperschaften

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat eine Vereinfachungsregelung für kleine Körperschaften Eingang ins Gesetz gefunden: Verzeichnet eine steuerbegünstigte Stiftung jährliche Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro, wird die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung aufgehoben (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO).

Beim Begriff Einnahmen handelt es sich um alle Vermögensmehrungen, die der Körperschaft zufließen. Dazu zählen Einnahmen des ideellen Bereichs (wie z. B. Spendeneinnahmen) sowie die Bruttoeinnahmen der Vermögensverwaltung, des Zweckbetriebs und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Dabei ist zu beachten, dass zu den Einnahmen ebenfalls solche Mittelzuflüsse gehören, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, wie Zustiftungen (Zuwendungen in das Vermögen der Körperschaft gemäß § 62 Abs. 3 AO).

■ Beispiel

Die „Chancen für Morgen-Stiftung“ konnte im Jahr 2024 Spendeneinnahmen von 15.000 Euro und Einnahmen aus Vermögensverwaltung (Vermietung Gebäude) von 24.000 Euro verzeichnen. Zweckbetriebe/wirtschaftliche Geschäftsbetriebe wurden nicht unterhalten. Zusätzlich hat die Stiftung durch einen Erbfall eine Zustiftung in ihr Vermögen in Höhe von 100.000 Euro erhalten.

Rückwirkende
Aberkennung der
Gemeinnützigkeit
steht im Raum

Bei jährlichen
Einnahmen von
nicht mehr als
45.000 Euro ...

... besteht keine
Pflicht zur zeitnahen
Mittelverwendung

Lösung: Betrachtet man nur die laufenden Einnahmen, die grundsätzlich der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, käme man zum Ergebnis, dass die Vereinfachungsregelung greift. Da allerdings auch die Zustiftung berücksichtigt werden muss, liegen die Einnahmen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO oberhalb der Grenze von 45.000 Euro. Die Einnahmen aus dem ideellen Bereich (15.000 Euro) und der Vermögensverwaltung (24.000 Euro) in Höhe von insgesamt 39.000 Euro unterliegen daher der zeitnahen Mittelverwendung und sind bis zum 31.12.2026 einem gemeinnützigen Zweck zuzuführen.

Sofern die Grenze von 45.000 Euro in einem Veranlagungszeitraum unterschritten wird, ist die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung für sämtliche vorhandene Mittel ausgesetzt (vgl. AEAO Nr. 31 zu § 55 AO). Das bedeutet, dass nicht nur die Zuflüsse des Jahres nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, sondern sämtliche bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Mittel. Bei späterem Überschreiten der Grenze unterliegen nur die neuen Mittelzuflüsse der zeitnahen Mittelverwendung.

Rücklagenbildung – und was dahinter steckt

In § 55 AO heißt es: „Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden.“ Sprich: Die steuerlichen Rücklagen i. S. v. § 62 AO sind eine Ausnahme zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Diverse Rücklagemöglichkeiten ermöglichen eine nachhaltigere stabilere Finanzplanung für Stiftungen. Die Einsatzgebiete sind vielfältig:

- **Finanzielle Vorsorge:** Rücklagen ermöglichen es Stiftungen, ein finanzielles Polster aufzubauen, um unvorhergesehene Belastungen zu bewältigen und Insolvenzrisiken zu minimieren.
- **Nachhaltige Zweckerfüllung:** Rücklagen erlauben die Ansammlung von Mitteln für größere Vorhaben, die der nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dienen.
- **Liquiditätssicherung:** Betriebsmittelrücklagen sichern die Liquidität für wiederkehrende Ausgaben wie Löhne, Gehälter und Mieten.
- **Investitionsplanung:** Rücklagen ermöglichen die Planung und Finanzierung von Investitionen, wie z. B. den Bau eines Altenheims oder die Modernisierung bestehender Anlagen.
- **Wiederbeschaffung:** Diese Rücklagen dienen der Ansammlung von Mitteln für den Ersatz von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich sind.
- **Flexibilität:** Freie Rücklagen bieten Stiftungen finanzielle Flexibilität, da sie nicht zweckgebunden sind und zur Vermögensbildung genutzt werden können.
- **Projektfinanzierung:** Zweckgebundene Rücklagen erlauben die Finanzierung konkreter Projekte oder die Erfüllung von Spenderwünschen.

Unterschreiten der 45.000-Euro-Grenze betrifft sämtliche vorhandene Mittel

Rücklagen ermöglichen eine stabilere Finanzplanung ...

... und sind vielfältig nutzbar

RÜCKLAGEN

Rücklagenbildung bei Stiftungen: Der Katalog der steuerlichen Rücklagen von A bis Z

von Steuerberaterin Iris Röttgering, Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster

I Stiftungen können verschiedene Arten von Rücklagen bilden, die unterschiedliche Zwecke verfolgen. Diese Rücklagen sind wichtige Instrumente für die finanzielle Stabilität und langfristige Handlungsfähigkeit von Stiftungen. Nachfolgend stellt SB den Katalog der steuerlichen Rücklagen in der Abgabenordnung von A bis Z dar. I

Projektrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO

Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nach dem Stand der Planung zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung nachhaltig zu erfüllen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die Bildung einer gebundenen Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist zulässig, wenn die steuerbegünstigten Zwecke von der Stiftung ausnahmsweise nicht ohne eine vorübergehende Ansammlung von Mitteln nachhaltig erfüllt werden können. Dabei muss die Stiftung allerdings bereits im Voraus festlegen, zu welchem Zeitpunkt und wofür sie die Mittel der Rücklage genau verwendet.

Erfordert die Finanzierung eines Projekts die Mittel aus Rücklagen mehrerer Jahre, so ist zusätzlich ein konkreter Zeit- und Budgetplan zur Projektdurchführung aufzustellen. Die Rücklagen hierfür werden als Projektrücklagen bezeichnet.

■ Beispiel

Die Umweltschutzstiftung „Natur und Zukunft“ plant, ein umfangreiches Aufforstungsprojekt in einer Region durchzuführen, die durch Abholzung und Umweltverschmutzung stark betroffen ist. Die Stiftung hat sich als Ziel gesetzt, 500.000 Bäume in diesem Gebiet zu pflanzen und dafür die notwendigen Vorarbeiten zu leisten, wie die Anmietung von Land, den Kauf von Setzlingen und das Pflanzen der Bäume am Stichtag. Die Gesamtkosten für ein solches Projekt werden von der Stiftung auf etwa eine Mio. Euro geschätzt.

Um ein solches Projekt langfristig finanzieren zu können, hat die Stiftung eine Projektrücklage eingerichtet. In diese werden jedes Jahr durch Spendenaktionen, Veranstaltungen und Fördergelder 50.000 Euro eingeführt. Die Rücklage wird ausschließlich für das Aufforstungsprojekt genutzt und darf nicht für andere Aktivitäten der Stiftung verwendet werden (Beispiel: Protestcamps der gleichen Stiftung).

Vorübergehende
Ansammlung
von Mitteln ...

... zur Finanzierung
eines Projekts

So setzt eine Stiftung
eine Projektrücklage
richtig um

Nach fünf Jahren hat die Stiftung insgesamt 250.000 Euro in der Projektrücklage angespart. Diese Mittel sollen genutzt werden, um das Projekt zu starten und erste Flächen zur Beforstung zu ermitteln. Neben dem Verbrauch der Projektrücklage wird die Stiftung auf andere Mittel zur Finanzierung zurückgreifen – z. B. Fundraising-Maßnahmen oder Beantragung von Fördergeldern –, um die vollständige Finanzierung zu gewährleisten. Folglich ermöglicht die Projektrücklage der Stiftung, das Aufforstungsprojekt langfristig und ohne finanzielle Engpässe zu realisieren.

Betriebsmittelrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Ebenfalls nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann eine sog. Betriebsmittelrücklage für den Fall gebildet werden, dass eine Stiftung auf eine Reserve in Notfällen für laufende satzungsmäßige Aufwendungen zurückgreifen muss, falls die Einnahmen der Stiftung vorübergehend nicht ausreichen. Dabei werden die wiederkehrenden periodischen Mittelabflüsse in die Berechnung einbezogen (z. B. Löhne, Gehälter, verbindlich zugesagte Stipendien). Außen vor bleibt dagegen Aufwand, der keinen Mittelabfluss darstellt, wie bspw. AfA-Beträge.

Für die Frage nach einer sachgerechten Zeitperiode, für den die Betriebsmittelrücklage gebildet werden soll – bspw. für den Mittelbedarf eines oder mehrerer Monate –, ist auf die jeweiligen Verhältnisse der Stiftung abzustellen. Bei einer Stiftung mit regelmäßigen Einnahmen wird der Zeithorizont regelmäßig kürzer sein als bei einer Stiftung, die als Einnahmen nur unregelmäßig Spenden erhält. In der Praxis hat sich der Ansatz einer Betriebsmittelrücklage in Höhe des Mittelbedarfs für drei Monate etabliert.

■ Beispiel

Die Kulturstiftung „Leben und Lassen“ veranstaltet regelmäßig Kunstausstellungen und Workshops und betreibt ein kleines Kulturhaus. Um die täglichen Betriebskosten wie Miete, Heizkosten, Strom und kleinere Reparaturen am Gebäude zu decken, bildet die Stiftung eine Betriebsmittelrücklage. Die Stiftung berechnet den laufenden Mittelabfluss anhand einer Jahresrechnung 2025 und stellt diese dann anteilig – z. B. für drei Monate – in die Rücklage ein. Diese Rücklage wird im Wesentlichen für Ausgaben im laufenden Betrieb genutzt, wie etwa die Begleichung der Miete und Heizkosten.

Periodischer Mittelabfluss des Jahres	
Mietaufwand	12.000 Euro
Heizkosten	1.200 Euro
Strom	600 Euro
Laufende Instandhaltungsarbeiten	1.000 Euro
Summe der laufenden Ausgaben für das Kulturhaus	14.800 Euro
Einstellung in Betriebsmittelrücklage zum 31.12.2025 (3/12)	3.700 Euro

Reserve in Notfällen für laufende satzungsmäßige Aufwendungen

Etabliert hat sich der Ansatz einer Betriebsmittelrücklage ...

... in Höhe des Mittelbedarfs für drei Monate

Rücklage gibt der
Stiftung ein Polster

Sollten die Einnahmen, mit denen der laufende Betrieb gedeckt wird, 2026 einbrechen, ist die Stiftung dank der Betriebsmittelrücklage nicht unmittelbar auf ein Darlehen von Dritter Seite oder Spendenzahlungen angewiesen, sondern kann diese Betriebskosten weiterhin begleichen. Die Rücklage gibt der Stiftung eine finanzielle „Pufferzone“, die es ihr ermöglicht, auch in schwierigen Zeiten finanziell stabil zu bleiben und ihre Arbeit kontinuierlich fortzusetzen.

Höhe der Zuführung
bemisst sich nach
regulären Abschrei-
bungsbetrag

Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Wiederbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO kann von der Stiftung genutzt werden, um Mittel anzusparen, die der tatsächlich geplanten Wiederbeschaffung eines für die satzungsmäßigen Zwecke genutzten Wirtschaftsguts dienen. Dazu zählt auch die sog. Investitionsrücklage zur Finanzierung eines Immobilienneubaus oder Ähnliches. Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach dem regulären Abschreibungsbetrag des zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen.

Diese Maßgaben
gelten
für die Bildung
der freien Rücklage

Freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

Eine Stiftung kann außerdem eine freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO bilden, um die Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Zulässig ist die Bildung

- bis zu einem Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Vermögensverwaltungskosten sowie
- höchstens zehn Prozent der Überschüsse bzw. Gewinne aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie
- zehn Prozent der Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs.

Das macht die
Rücklage so attraktiv

Die Bildung einer freien Rücklage bietet einer Stiftung große Flexibilität bei der Verwendung der zurückgelegten Mittel. Zum einen dürfen diese Mittel zur Vermögensbildung genutzt werden, zum anderen darf die freie Rücklage für Investitionen in die Vermögensverwaltung oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden, während dies aus zeitnah zu verwendenden Mittel nicht zulässig ist.

Wichtig | Bei der freien Rücklage gibt es keine Beschränkung hinsichtlich des Verwendungszwecks oder der zeitnahen Verwendung der zurückgelegten Mittel. Das ist also anders als bei der zweckgebundenen Rücklage.

Beispiel verdeutlicht
Vorteile der freien
Rücklage

■ Beispiel

Die Einnahmen der Chancen für Morgen-Stiftung beliefen sich im Jahr 2025 auf Spendeneinnahmen von 15.000 Euro und Einnahmen aus der Vermögensverwaltung (Vermietung eines Gebäudes) von 24.000 Euro. Im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes sind Aufwendungen in Höhe von 6.000 Euro angefallen. Zweckbetriebe/wirtschaftliche Geschäftsbetriebe wurden nicht unterhalten. Zusätzlich hat die Stiftung durch einen Erbfall eine Zustiftung in ihr Vermögen in Höhe von 100.000 Euro erhalten.

Lösung: Nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO könnte die Stiftung eine freie Rücklage bilden, um ihre Leistungsfähigkeit zu sichern. Der Zuführungsbetrag für 2025 ermittelt sich wie folgt:

1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (Überschuss: [24.000 Euro ./ 6.000 Euro] x 1/3)	6.000 Euro
+ 10 % der übrigen zeitnah zu verwendenden Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	
Überschuss Zweckbetrieb: nicht unterhalten, sonst Ansatz zu 10 %	
Überschuss wiGB: nicht unterhalten, ansonsten Ansatz zu 10 %	
Bruttoeinnahmen im ideellen Bereich: Brutto-Spendeneinnahmen (15.000 Euro x 10 %)	1.500 Euro
Die Zustiftung ist Mittelzuwendung nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO, die nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegt. Diese Mittel sind aus der BMG für Zuführungen sonstiger zeitnah zu verwendenden Mittel i. S. v. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen.	
Zuführung zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	7.500 Euro

Die Bildung der freien Rücklage in Höhe von 7.500 Euro bietet der Stiftung Flexibilität, da sie diese Mittel auch für Investitionen in die Vermögensverwaltung oder den Aufbau des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nutzen kann. Die freie Rücklage unterliegt keiner zeitlichen Beschränkung oder Zweckbindung, im Gegensatz zu anderen Rücklagen.

So wird die
Zuführung zur freien
Rücklage berechnet

Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten

Korrespondierend zur steuerlich unschädlichen Betätigung nach § 58 Nr. 10 AO darf eine Stiftung nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO Mittel ansammeln, um die prozentuale Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aufrecht zu erhalten, soweit es sich dabei um eine Beteiligung im Bereich der Vermögensverwaltung oder im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (wie es bspw. bei einer Betriebsaufspaltung der Fall wäre) handelt.

Voraussetzung für die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist, dass sich der Bedarf für eine Kapitalerhöhung bereits konkret abzeichnet, sie also wirtschaftlich begründet ist.

Wichtig | Bei Beteiligungen, die nach § 57 Abs. 3 oder Abs. 4 AO dem ideellen Bereich der Stiftung als Anteilseignerin zuzuordnen sind, bedarf es m. E. keiner Rücklagenbildung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten, da hierfür sämtliche – auch zeitnah zu verwendende Mittel – eingesetzt werden können.

Weitere Mittelzuführungen nach § 62 Abs. 3 AO

In Abgrenzung zur Möglichkeit der Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 und Abs. 4 AO nennt der Gesetzgeber in § 62 Abs. 3 AO weitere Mittelzuführungen, die dem Grunde nach bereits nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, da sie dazu bestimmt sind, das Vermögen der Stiftung zu erhöhen.

Rücklage, um die
prozentuale
Beteiligung an ...

... Kapitalgesell-
schaft aufrecht-
zuerhalten

Zuführungen zum
Vermögen – keine
zeitnahe Mittel-
verwendung

Gesetz nennt
vier Mittel
in § 62 Abs. 3 AO

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
3. Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

Wichtig | Werden Mittel nach § 62 Abs. 3 AO dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen.

Besondere Rücklage für Stiftungen nach § 62 Abs. 4 AO

Thesaurierung in
den Anfangsjahren
der Stiftung möglich
zur nachhaltigen ...

Eine besondere Rücklagenbildung in § 62 Abs. 4 AO gilt für rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen. Danach dürfen Stiftungen im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden drei Kalenderjahren die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (sowohl Zweckbetriebe als auch steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

... Erfüllung des
Stiftungszwecks

Diese Rücklagenbildung soll die Rahmenbedingungen für eine dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks verbessern.

■ Beispiel

Stärkung
des Vermögens
der Stiftung

Die „Stiftung Zukunft“ wurde am 01.01.2025 gegründet. In den ersten vier Jahren ihrer Existenz (2025 bis 2028) kann sie von der Sonderregelung des § 62 Abs. 4 AO Gebrauch machen.

Beispielrechnung für das Jahr 2025	
Überschuss aus Vermögensverwaltung	50.000 Euro
Gewinn aus Zweckbetrieb	30.000 Euro
Gewinn steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	20.000 Euro
Einnahmen aus ideellem Bereich	15.000 Euro
Gesamtsumme der zuführbaren Mittel 50.000 Euro (VV) + 30.000 Euro (ZB) + 20.000 Euro (wiGB)	100.000 Euro

Die Stiftung kann in den folgenden drei Jahren (2026 bis 2028) ebenso verfahren, um ihr Vermögen zu stärken. Es ist wichtig zu beachten, dass diese Sonderregelung nicht für Spenden oder andere Zuwendungen gilt.

Sofern von der Sonderregelung des § 62 Abs. 4 AO Gebrauch gemacht wird, ist die Bildung einer freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO m. E. nur aus den Einnahmen des ideellen Bereichs zulässig, um eine doppelte Berücksichtigung der weiteren Einnahmen zu verhindern.

Das sind die Details bei Umsetzung der Rücklagenbildung

Für die Bildung von Rücklagen ist noch Folgendes wichtig:

Frist zur Rücklagenbildung

Die Frist zur Bildung der Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO orientiert sich an der zeitnahen Verwendungspflicht, sodass die Rücklagenbildung ebenfalls in einem Zeitraum von 24 Monaten nach Ende des Zuflussjahres erfolgen muss.

Sonderfall Drei-Jahres-Turnus: Für Stiftungen, die ihre Ertragsteuererklärung in einem Drei-Jahres-Turnus einreichen, ist ein besonderes Augenmerk auf die Bildung der Rücklagen zu werfen. Dabei ist der Beschluss über die steuerlichen Rücklagen für das letzte Jahr unproblematisch, da hier in der Regel die Fristwahrung von zwei Jahren eingehalten wird.

PRAXISTIPP | Eine zeitliche Diskrepanz besteht jedoch für den Rücklagenbeschluss des ersten – sowie ggf. auch des zweiten – der drei zurückliegenden Jahre. Es ist daher zu empfehlen, die Rücklagenbildung jährlich nach Abschluss des Geschäftsjahres vorzunehmen.

■ Beispiel

Die Steuererklärung der Chancen für Morgen-Stiftung ist für die Veranlagungszeiträume 2022 bis 2024 einzureichen. Die Erstellung und Abgabe der Steuererklärungen erfolgt fristgerecht im Jahr 2025.

Lösung: Für das Jahr 2022 ist die Bildung der Rücklagen bis zum 31.12.2024 möglich, sodass das Finanzamt einen Beschluss aus 2025 ggf. nicht mehr akzeptiert.

Auflösung von Rücklagen bei Wegfall der Rücklagengründe

Sofern der Grund für eine zulässigerweise gebildete Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO im Nachhinein wegfällt oder die Stiftung ihr ursprüngliches Vorhaben aufgegeben hat, ist die Rücklage aufzulösen. Für die dadurch frei gewordenen Mittel lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wieder auf.

Art und Weise der Rücklagenbildung

Die Rücklagenbildung nach § 62 AO muss von gemeinnützigen Körperschaften sorgfältig dokumentiert werden. Die Stiftung muss dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darlegen können, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage vorliegen. Die Dokumentation muss so gestaltet sein, dass eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist.

PRAXISTIPP | Es empfiehlt sich, die Bildung der steuerlichen Rücklagen sowie den Nachweis einer erfolgten zeitnahen Mittelverwendung im Rahmen einer Mittelverwendungsrechnung als Nebenrechnung zu erstellen und mit zu den Steuererklärungsunterlagen zu nehmen.

Zeitraum von
24 Monaten
ist maßgebend

Rücklagenbildung
nach Abschluss
des Geschäftsjahres
vornehmen!

Pflicht zur zeitnahen
Mittelverwendung
lebt dann wieder auf

Sorgfältig
dokumentieren

RÜCKLAGEN

Rechnungslegung von Stiftungen: Der Eigenkapitalausweis nach neuem Stiftungsrecht

von Holger Averbeck, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Partner, CURACON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster

| Mit der Reform des Stiftungsrechts wurde auch das Stiftungszivilrecht zum 01.07.2023 umfassend reformiert und es wurden neue Begrifflichkeiten eingeführt. Dies wirkt sich auch auf die Eigenkapitalgliederung einer bilanzierenden Stiftung aus. Vor diesem Hintergrund hat das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) eine Anpassung der Eigenkapitalgliederung für bilanzierende Stiftungen vorgenommen. SB hat die Einzelheiten für Sie nachfolgend zusammengefasst. |

Das sind die Vorgaben zur Rechnungslegung von Stiftungen

Nach der Reform des Stiftungsrechts gibt es nun erstmalig bundesweit einheitliche Regelungen zu bestimmten Fragen des Stiftungsrechts. Entsprechende bundesweite detaillierte Vorgaben für die Rechnungslegung von Stiftungen liegen jedoch weiterhin nicht vor. Somit müssen hier weiterhin die unkonkreten Vorschriften der §§ 259, 260 BGB zur Rechenschaftspflicht herangezogen werden.

Zudem sind landesspezifische Stiftungsgesetze zu beachten. Nach diesen Regelungen sind grundsätzlich Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen oder Jahresabschlüsse für Stiftungen zu erstellen.

Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für Stiftungen aber auch die Verpflichtung, eine Bilanz zu erstellen. So müssen Stiftungen, die die handelsrechtliche Kaufmannseigenschaft i. S. v. § 1 HGB erfüllen, die Rechnungslegungsvorgaben der §§ 238 ff. HGB beachten. Ebenso führen branchenspezifische Vorgaben, wie z. B. nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV), der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) oder der Werkstättenverordnung (WVO), zu einem nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufzustellenden Jahresabschluss.

Empfehlung des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) empfiehlt in seiner Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen einen nach den Vorgaben des HGB aufgestellten Jahresabschluss, der mindestens aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht. Bei den nachfolgenden Ausführungen wird insbesondere Bezug auf die Regelungen nach IDW RS FAB 5 (Stand: 28.08.2024) genommen.

Die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sollte sich nach den §§ 266, 275 HGB richten, wobei rechtsformspezifische Besonderheiten zu beachten sind.

Den Rahmen bestimmen BGB ...

... und Landesstiftungsgesetze sowie ...

... Bilanzierungspflichten und branchenspezifische Vorgaben

IDW mit Mindestanforderung an Jahresabschluss

Die Eigenkapitalgliederung des IDW im Einzelnen

Das IDW sieht nun eine neue Struktur des Eigenkapitals vor, die die Unterscheidung zwischen Grundstockvermögen und sonstigem Vermögen berücksichtigt. Diese Unterscheidung ist durch die Stiftungsrechtsreform eingeführt worden.

Konkret schlägt das IDW für das Eigenkapital der bilanzierenden Stiftung folgende Gliederung vor:

■ Gliederung des Eigenkapitals der bilanzierenden Stiftung

- | | |
|------|-------------------------|
| A. | Eigenkapital |
| I. | Grundstockkapital |
| 1. | Errichtungskapital |
| 2. | Zustiftungskapital |
| 3. | Zuführungskapital |
| II. | Verbrauchskapital |
| III. | Kapitalrücklage |
| IV. | Ergebnisrücklagen |
| V. | Umschichtungsergebnisse |
| VI. | Ergebnisvortrag |

Bestandteile des Eigenkapitals von Stiftungen

Im Folgenden werden die einzelnen Bestandteile des Eigenkapitals erläutert:

Grundstockkapital

Das Grundstockkapital zeigt das bei Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt eingebrachte Grundstockvermögen einer Stiftung. Dieses Vermögen unterliegt der Pflicht zur Kapitalerhaltung. Nach dem im Zuge der Stiftungsrechtsreform eingeführten § 83b BGB gehören zum Grundstockvermögen

- das gewidmete Vermögen,
- das der Stiftung zugewendete Vermögen, das vom Zuwendenden dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögens zu werden (Zustiftung), und
- das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Die Unterkategorien innerhalb des Grundstockkapitals (Errichtungskapital, Zustiftungskapital, Zuführungskapital) ermöglichen eine genaue Nachverfolgbarkeit und Verwaltung von ursprünglichen Stiftungsmitteln und zusätzlichen Vermögenszuführungen:

- Das Errichtungskapital umfasst das bei Errichtung der Stiftung vom Stifter übertragene (gewidmete) Vermögen.
- Das Zustiftungskapital resultiert aus zu einem späteren Zeitpunkt dauerhaft übertragenem Vermögen des Stifters oder eines Dritten (Zustiftungen).

Stiftungsrechtsreform erfordert Anpassungen ...

... bei der Gliederung des Eigenkapitals

Wert des Grundstockvermögens im Zeitpunkt der Einbringung

Weitere Untergliederung des Grundstockkapitals

Verbrauchskapital muss nicht dauerhaft erhalten werden

Kapitalrücklage ist sonstige Zuwendung

Untergliederung der Ergebnisrücklagen kann in der Praxis hilfreich sein

Wertveränderungen des Grundstockvermögens werden nachvollzogen

Neue Eigenkapitalgliederung bietet Vorteile für die Praxis

- Aus weiterem dauerhaft zur Verfügung stehenden Kapital (Kapitalrücklage sowie langfristige Rücklagen) kann Zuführungskapital gebildet werden. Dieses ist dann als solches unter dem Grundstockkapital auszuweisen.

Verbrauchskapital

Verbrauchskapital umfasst ein nach Willen der Stifter nach bestimmten Vorgaben planmäßig zu verbrauchendes Kapital. Es ist daher auch nicht dauerhaft zu erhalten.

Kapitalrücklage

Als Kapitalrücklage sind nach Auffassung des IDW sonstige Zuwendungen von außen auszuweisen, die nicht in das Grundstock- oder das Verbrauchskapital geleistet werden. Die Zuwendungen dienen der Stärkung der Eigenkapitalbasis der Stiftung.

Ergebnisrücklagen

Die Ergebnisrücklagen einer Stiftung entsprechen inhaltlich den Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB. Sie können nur aus Jahresüberschüssen und Ergebnisvorträgen gebildet werden und stellen somit eine Innenfinanzierung der Stiftung dar. Eine Untergliederung der Ergebnisrücklagen (z. B. gemäß der Rücklagendotierung nach Projekten oder Zweckbestimmungen) kann hilfreich sein.

Setzt die Stiftung das Konzept der realen Kapitalerhaltung um, so sind entsprechend zu bildende Kapitalerhaltungsrücklagen (gesondert) in den Ergebnisrücklagen zu zeigen.

Umschichtungsergebnisse

Der Posten Umschichtungsergebnisse umfasst die Ergebnisse aus Umschichtungen des Grundstockvermögens. Die Umschichtungsergebnisse betreffen Wertveränderungen des Grundstockvermögens, die sich bspw. aus Abschreibungen oder Zuschreibungen ergeben können. Daher kann auch ein negativer Ausweis infrage kommen.

Ergebnisvortrag

Der Ergebnisvortrag ergibt sich aus dem Jahresergebnis der Stiftung nach Rücklagenveränderungen (Einstellung in bzw. Entnahmen aus den Ergebnisrücklagen oder dem Posten Umschichtungsergebnisse). Ein Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr ist einzubeziehen. Der Ergebnisvortrag entspricht somit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag nach § 266 Abs. 3 HGB.

FAZIT | Die neue Eigenkapitalgliederung des IDW ist hauptsächlich auf die Stiftungsrechtsreform zurückzuführen. Sie stellt klar, welches Vermögen zur ungeschmälernten Erhaltung bestimmt ist (Grundstockkapital) und welches für die Zweckerfüllung verbraucht werden darf (Verbrauchskapital). Diese Untergliederung erleichtert aber auch die interne und externe Rechnungslegung und bietet auch eine bessere Grundlage für die Überwachung und das Management der finanziellen Ressourcen der Stiftung. Die neue Eigenkapitalgliederung wird für den Jahresabschluss 2025 empfohlen.

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an IWW Institut „Redaktion SB“

Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg
 Fax: 0931 418-3080, E-Mail: sb@iww.de
 Redaktions-Hotline: 0931 418-3075
 Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg
 Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de
 Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
 IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter sb.iww.de finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen, Sonderausgaben u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2009)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472.

Mobile: Lesen Sie „SB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „SB“ auch auf facebook.com/sb.iww

NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf iww.de/newsletter:

- SB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren

SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

STIFTUNGSBRIEF STEUERN-VERWALTUNG-RECHT (ISSN 1867-7894)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg,
 Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 0931 418-3070, Fax: 0931 418-3080,
 E-Mail: iww-wuerzburg@iww.de, Internet: iww.de

Redaktion | RA Eva Köstler (Chefredakteurin, verantwortlich); Dipl.-Volksw. Günter Göbel (Chefredakteur)

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 23,40 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Bildquelle | Titelbild: IWW/Canva

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post



IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

SB StiftungsBrief unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Stiftung auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, praktische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachliteratur zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: **Anmeldung**

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter:
■ www.de/janm684a
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter:
■ www.de/registerung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de
.....
 Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter:
■ **Mein Konto Letzte Aktivitäten**
oder geben Sie den Link www.de/kundencenter ein.

Mein Konto ▾
Letzte Aktivitäten

**Kurzanleitung
heruntergeladen unter:
www.iww.de/s7219**