

Hinweise zur Erstellung der Jahresrechnung

Dieses Merkblatt ist eine Hilfestellung der Regierung von Oberbayern als Stiftungsbehörde für Mitglieder der Stiftungsorgane zur Erstellung der Jahresrechnung. Es ersetzt nicht eine fachliche Beratung durch Finanzamt, Steuerberater oder Fachanwälte.

A. Allgemeines

I. Buchführung, Jahresrechnung

Gemäß Art. 14 Abs. 1 Bayerisches Stiftungsgesetz (BayStG) sind Stiftungen zu einer ordnungsgemäßen Buchführung verpflichtet. Die Art der Buchführung können Stiftungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen selbst wählen. Es empfiehlt sich in der Regel die doppelte Buchführung.

Stiftungen haben gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 4 BayStG innerhalb von 9 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres der Stiftungsaufsicht eine Jahresrechnung vorzulegen.

Die Jahresrechnung kann in Form einer Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung oder in Form eines Rechnungsabschlusses (Einnahmen-/Ausgabenrechnung) mit Vermögensübersicht unter Beachtung der maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften (z.B. HGB) erstellt werden. Die Prüfung der Jahresrechnungen kann durch die Stiftungsaufsichtsbehörde oder durch einen Prüfungsverband, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer erfolgen.

II. Prüfung der Jahresrechnung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde

Erfolgt die Rechnungsprüfung durch die Regierung von Oberbayern als Stiftungsbehörde, sind nachfolgende Unterlagen vorzulegen (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 der Ausführungsverordnung zum Bayerischen Stiftungsgesetz – AVBayStG):

- Jahresrechnung (s.o.) und sämtliche Belege (Kontoauszüge, Depotauszüge, Kopien der Sparbücher, Sparverträge und Sparbriefe, Rechnungsbelege, Nachweise etc.),
- Buchungsjournal (bzw. EDV-Konten mit Summen- und Saldenliste) und ggf. Aufstellung der Wertpapiere (Auf Anfrage erhalten Sie bei uns hierfür Mustervorlagen.),
- Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks und
- Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans über die Feststellung der Jahresrechnung.

Bitte beachten Sie:

Eine Rechnungsprüfung durch die Stiftungsbehörde ist nur möglich auf der Grundlage der vollständig eingereichten Unterlagen und nur bei einem Grundstockvermögen von weniger als 200.000 Euro.

Für die Prüfung der Jahresrechnung durch die Stiftungsbehörde werden Gebühren in Höhe von derzeit 62,00 Euro pro Stunde erhoben (Rechtsgrundlage: Art. 27 BayStG).

III. Prüfung der Jahresrechnung durch einen Prüfungsverband, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer

Gemäß Art. 14 Abs. 4 Satz 1 BayStG kann die Stiftungsaufsicht verlangen, dass die Stiftung einen Prüfungsverband, Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer mit der Prüfung der Jahresrechnung beauftragt. Der Prüfungsauftrag muss sich auch auf die Erhaltung des Grundstockvermögens und die bestimmungsgemäße Verwendung seiner Erträge und etwaiger zum Verbrauch bestimmter Zuwendungen erstrecken (Art. 14 Abs. 3 Satz 1 BayStG).

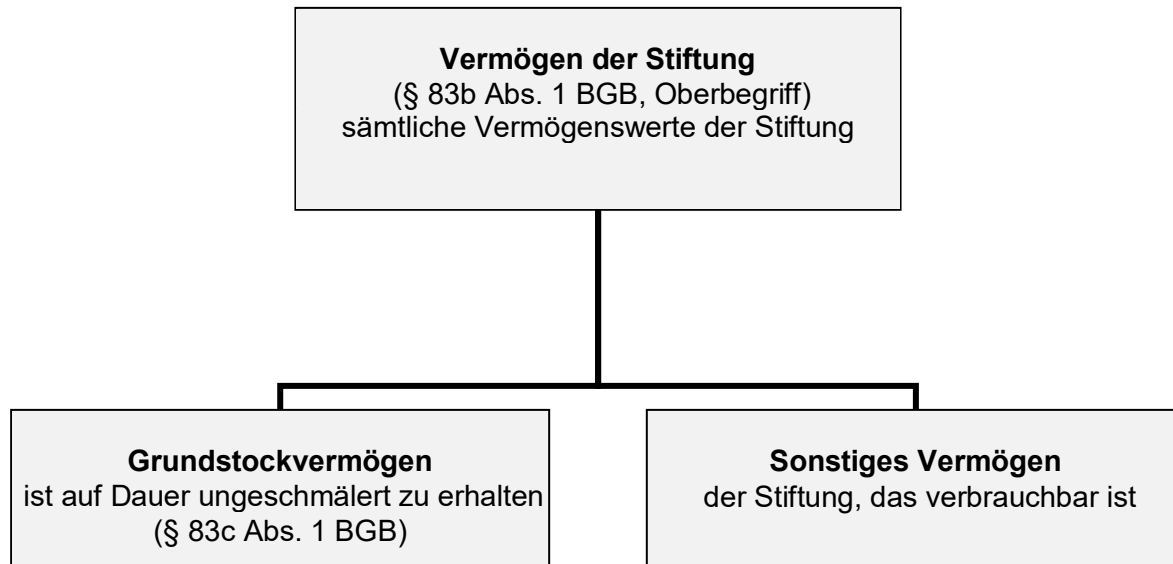
Der Prüfungsbericht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 2 BayStG und § 4 Abs. 2 AVBayStG muss folgende Bestandteile enthalten:

- die Jahresrechnung (s.o. I.),
- den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks,
- das Prüfungsergebnis und den Bestätigungsvermerk (Testat) mit der Feststellung,
 - ob die **Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung eingehalten** wurden,
 - ob das **Grundstockvermögen ungeschmälert erhalten** ist und
 - ob die **Erträge und die zum Verbrauch bestimmten Zuwendungen bestimmungsgemäß verwendet** wurden.

B. Begriffe des Stiftungsrechts

I. Vermögen der Stiftung

Es wird unterschieden zwischen



1. Grundstockvermögen

Das Grundstockvermögen ist das Vermögen, das der Stiftung zum Zeitpunkt ihrer Errichtung zur dauerhaften Nutzung und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks zugewendet wurde. Es kann durch Zustiftungen erhöht werden. Das Grundstockvermögen ist gemäß § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB ungeschmälert zu erhalten. Dies gilt nicht, wenn es sich um eine Verbrauchsstiftung i.S.d. § 83b Abs. 1 Satz 2 BGB handelt.

Eine Erhöhung des Grundstockvermögens ist (nur) möglich durch:

- Zustiftungen
- Zuführung aus der freien Rücklage, für die ein Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans erforderlich ist und
- realisierte Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten des Grundstockvermögens (vgl. C. I. 2.6.).

2. Sonstiges Vermögen

Das sonstige Vermögen ist das Vermögen der Stiftung, das nicht dem Grundstockvermögen zugeordnet ist. Es unterliegt im Gegensatz zum Grundstockvermögen nicht dem Erhaltungsgebot und kann deshalb verbraucht werden.

3. Erhöhung des Grundstockvermögens durch Zustiftungen

Zustiftungen sind Zuwendungen zum Grundstockvermögen und erhöhen dessen Wert. Sie dienen als Bestandteil des Grundstockvermögens der dauerhaften und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks und unterliegen ebenfalls dem Erhaltungsgebot gem. § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB.

4. Grundstockvermögen bei Errichtung einer Stiftung von Todes wegen

Bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen ist für die Festsetzung der Höhe des Grundstockvermögens die Höhe des Reinnachlasses (= Wert des Nachlasses nach Abzug der Verbindlichkeiten) maßgebend. Grundlage hierfür ist das Nachlassverzeichnis zum Zeitpunkt des Todes des Stifters.

5. Grundstockvermögen und Verbrauchsstiftung

Das Vermögen einer Verbrauchsstiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet wurde und deren Vermögen für die Zweckverfolgung kontinuierlich verbraucht werden soll, unterliegt nicht dem Erhaltungsgebot gem. § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB.

II. Mittelvortrag

Da die Abgabenordnung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) keine sofortige, sondern nur eine **zeitnahe Mittelverwendung** innerhalb der gesetzlichen Verwendungsfrist fordert, verfügen Stiftungen meist über einen gewissen Bestand an zeitnah zu verwendenden Mitteln. Dieser Bestand an zeitnah zu verwendenden Mitteln wird in der Rechnungslegung zweckmäßig als Mittelvortrag bezeichnet und ausgewiesen.

Die Stiftung muss ihre Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

III. Ehrenamt

Die **Mitglieder** der **Stiftungsorgane** sind **ehrenamtlich tätig**, sofern die Satzung keine abweichende Regelung enthält. Ein Ehrenamt ist ein freiwilliges Amt, für das kein Entgelt gewährt wird. Auslagererstattung und/oder eine angemessene Zeitaufwandsentschädigung, auch in Form einer Pauschale (Ehrenamtszuschuss, vgl. § 3 Nr. 26a EStG), sind aber bei Bedarf möglich. Wenn ausnahmsweise eine Vergütung für eine neben- oder hauptamtliche Tätigkeit gezahlt werden soll, sind - unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden Stiftungsmittel - der Grundsatz der Sparsamkeit und die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grenzen zu beachten.

Sowohl für die Gewährung von Entschädigungen (für eine ehrenamtliche Tätigkeit) wie auch für die Zahlung von Vergütungen (im Falle einer ausnahmsweise nicht ehrenamtlichen Tätigkeit) bedarf es einer eindeutigen Regelung in der **Stiftungssatzung**. Bitte wenden Sie sich bei Zweifelsfragen rechtzeitig an die Stiftungsbehörde.

C. Begriffe der Rechnungslegung, Bilanz und Vermögensübersicht

I. Positionen der Passivseite

1. Grundstockvermögen

Das Grundstockvermögen (s.o. unter B I.1) ist das Vermögen, das der Stiftung zum Zeitpunkt ihrer Errichtung zugewendet und evtl. später durch Zustiftungen erhöht wurde. Es ist gemäß § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB ungeschmälert zu erhalten. Ein Ausgleich für die jährliche Inflation ist zu berücksichtigen, sofern die Satzung nichts Abweichendes regelt. Die Erträge aus der Nutzung des Grundstockvermögens dienen dazu, den Stiftungszweck dauernd und nachhaltig zu erfüllen.

Die Höhe des Grundstockvermögens ist auf der Passivseite der Bilanz oder in der Vermögensübersicht aufzuführen. Die auf der Aktivseite der Bilanz aufgeführten Vermögenswerte, die Bestandteil(e) des Grundstockvermögens sind, sind mit sogenannten „davon-Vermerken“ zu versehen, so dass erkennbar ist, aus welchen Vermögenswerten und/oder Teilen einzelner Vermögenswerte sich das Grundstockvermögen zusammensetzt. **Alternativ** kann im Erläuterungsteil zur Bilanz oder der Vermögensübersicht die Zusammensetzung der Vermögenswerte und/oder von Teilen einzelner Vermögenswerte des Grundstockvermögens aufgeführt werden.

Eine Erhöhung des Grundstockvermögens ist (nur) möglich durch:

- Zustiftungen,
- Zuführungen aus der freien Rücklage, für die ein Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans erforderlich ist, und
- realisierte Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten des Grundstockvermögens (vgl. C. I. 2.6.).

Umschichtungen des Grundstockvermögens sind grundsätzlich möglich, außer wenn die Stiftungssatzung dies ausschließt.

2. Rücklagen

2.1 Zweckgebundene Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Stiftungen können ihre Mittel einer zweckgebundenen Rücklage („Projektrücklage“) zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Zweckgebundene Rücklagen können für bestimmte Vorhaben gebildet werden, wenn für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Diese Rücklagenbildung ist auch dann zulässig, wenn die Durchführung eines Vorhabens in einem angemessenen Zeitraum glaubhaft nachgewiesen wird.

Im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auch die Bildung einer sogenannten **Betriebsmittelrücklage** zulässig. Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) heißt es hierzu: „Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode ist zulässig (Betriebsmittelrücklage).“

2.2 Rücklage für Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Eine Stiftung kann ihre Mittel teilweise einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsgemäßen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung), zuführen. Die Höhe der Zuführung bemisst sich grds. nach der Höhe der regulären Absetzung für Abnutzung (AfA) eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen.

2.3 Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO kann eine Stiftung ihre Mittel einer freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel (z.B. Spenden).

Die **freie Rücklage** kann (mit Beschluss des zuständigen Stiftungsorgans):

- für die reale Werterhaltung des Grundstockvermögens (Inflationsausgleich),
- zur Erhöhung des Grundstockvermögens und
- für die Erfüllung des Stiftungszwecks

verwendet werden.

Hinweis:

Wir empfehlen, die Möglichkeiten zur Bildung der freien Rücklage jährlich im Rahmen der steuerlich zulässigen Höchstgrenze voll auszuschöpfen.

2.4 Ansparrücklage (§ 62 Abs. 4 AO)

Außerdem kann eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 AO ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

2.5 Instandhaltungs- bzw. Reparaturrücklage (AEAO zu § 62 AO)

Neben Abschreibungen für Wirtschaftsgüter (Immobilien und andere abnutzbare Vermögensgegenstände des **Grundstockvermögens**), die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsgemäßen Zwecke erforderlich sind, kann für **konkrete** werterhaltende **Instandhaltungsmaßnahmen** von Immobilien eine Instandhaltungsrücklage oder für andere abnutzbare Wirtschaftsgüter eine Reparaturrücklage gebildet werden. Diese sind in der Abgabenordnung nicht ausdrücklich normiert; Vorgaben hierzu finden sich im Anwendungserlass (AEAO) zu § 62 Abgabenordnung (AO). Nach Abschluss der Instandhaltungs- bzw. Reparaturmaßnahmen ist die Rücklage aufzulösen.

2.6 Umschichtungsrücklage

Es ist zu empfehlen, für realisierte Gewinne bzw. realisierte Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten des **Grundstockvermögens** (z.B. von Grundstücken, Wertpapieren etc.) eine Umschichtungsrücklage zu bilden.

Da die Umschichtungsrücklage „dynamisch“ ist, kann sie in ihrem Wert variieren. Sie ist ergebnisneutral, d.h. Wertschwankungen (Gewinne/Verluste) werden nicht über Erträge/Ausgaben ausgeglichen; es kommt auch die Bildung einer negativen Umschichtungsrücklage in Betracht.

In der Regel wird die Umschichtungsrücklage nach dem Ausgleich von Umschichtungsverlusten dem Grundstockvermögen zugeführt. Nur wenn bereits die ursprüngliche Stiftungssatzung eine entsprechende Regelung enthält, kann sie auch für den gemeinnützigen Zweck der Stiftung verwendet werden.

Wenn keine Umschichtungsrücklage gebildet wurde, wird ebenfalls das Grundstockvermögen durch realisierte Gewinne aus dem Verkauf von Vermögenswerten des Grundstockvermögens entsprechend erhöht. Realisierte Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten des Grundstockvermögens sind dann im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten mit den freien Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO und ggf. § 62 Abs. 4 AO) buchhalterisch auszugleichen. Ist ein Ausgleich nicht möglich, liegt eine Minderung des Grundstockvermögens vor und von der Stiftung sind sofortige Maßnahmen zur Wertaufholung des Grundstockvermögens einzuleiten.

3. Umgang mit Zu- und Abschreibungen

Es ist gängige Praxis, die **außerplanmäßigen** Ab- und Zuschreibungen des Grundstockvermögens über Umschichtungsergebnisse zu buchen, da aus steuerlicher Sicht gemeinnützige Stiftungen die Verrechnung nicht über die zeitnah zu verwendenden Erträge vornehmen dürfen. Nicht realisierte Verluste an Vermögenswerten des Grundstockvermögens (Finanzanlagen) können auch im Rahmen des **Niederstwertprinzips** gemäß § 253 Abs. 3 und 4 HGB berücksichtigt werden. Wenn eine Stiftung von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, wird als Gegenposten ein sogenannter **Ausgleichsposten für Niederstwertabschreibungen** auf der Passivseite der Bilanz bzw. in der Vermögensübersicht gebildet. Sobald der Wert dieses Vermögensgegenstandes wieder steigt, ist der Ausgleichsposten für Niederstwertabschreibungen durch Zuschreibungen gemäß § 253 Abs. 5 HGB anzupassen oder ggf. aufzulösen.

4. Mittelvortrag

Siehe Punkt B II.

II. Positionen der Aktivseite

Vermögensgegenstände des Grundstockvermögens und sonstiges Vermögen (Anlagevermögen)

Das Grundstockvermögen einer Stiftung kann sich aus unterschiedlichen Vermögenswerten zusammensetzen. Diese sollten in einem Anlagespiegel transparent dargestellt werden (zum Aufbau vgl. § 266 HGB).

1. Immobilien

Beim Kauf von Immobilien sind die Anschaffungskosten zu aktivieren. Für Immobilien im Rahmen von Zustiftungen ist der Wert durch ein Verkehrswertgutachten festzustellen.

Bei Belastung der Immobilie z.B. mit einem Nießbrauch oder einem Wohnrecht, sind die hierfür zu ermittelnden Werte vorher abzuziehen.

2. Wertpapiere

Wertpapiere sind in der Bilanz bzw. der Vermögensübersicht nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) höchstens mit den Anschaffungskosten oder mit dem niedrigeren Kurswert (d.h. vermindert durch Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip gemäß § 253 Abs. 3 und 4 HGB) auszuweisen. Eventuelle (nicht realisierte) Gewinne bei Wertpapieren, die auf höheren Kurswerten zum Abschlussstichtag beruhen und über den Anschaffungskosten liegen, **dürfen nicht** verbucht werden, da die Anschaffungskosten stets die Wertobergrenze bilden. Eine nachrichtliche Erwähnung dieser Gewinne bzw. der höheren Kurswerte in der Jahresrechnung ist jedoch möglich.

3. Unternehmensbeteiligung

Alle direkten Beteiligungen an einem Unternehmen sind hier aufzuführen (Name des Unternehmens, prozentuale Beteiligungshöhe ggf. im Erläuterungsteil der Bilanz).

4. Rechtsansprüche / Forderungen

Häufige Anwendungsfälle sind:

- Forderungen aus Darlehen
Bei der Ausgabe von Darlehen ist zu beachten, dass diese zu **marktgerechten Zinsen** ausgegeben werden, ordnungsgemäß **abgesichert** sind und geprüft wird, ob die **gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben** eingehalten sind.
- Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (z.B. Gewinnausschüttung)
- Forderungen aus notariellen Schenkungsverträgen

5. Sonstige Vermögensgegenstände

Es handelt sich hierbei um einen Misch- und Sammelposten für nicht besonders auszuweisende Vermögensgegenstände, wie z.B.:

- Fahrzeuge, Büroausstattung
- Steuererstattungen
- Zins- und Dividendenforderungen aus Wertpapieren des Anlagevermögens

6. Barvermögen

Mit Barvermögen sind alle sofort verfügbaren flüssigen Mittel gemeint, wie z.B.:

- Kassenbestand
- Bankguthaben

Bitte wenden Sie sich an die zuständigen Sachbearbeiter der Stiftungbehörde, wenn Sie Fragen zu diesem Merkblatt haben. Um Ihnen die Zusammenstellung der Unterlagen zur Prüfung der Jahresrechnung zu erleichtern, stellen wir Ihnen auf Anfrage gerne Musterblätter für das Buchungsjournal und die Aufstellung der Wertpapiere zur Verfügung.