



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn  
Thomas Schorn  
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/Gr  
Tel.: +49 30 240087-76  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

**E-Mail: [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)**

30. April 2024

**Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5 n. F.)**

Sehr geehrter Herr Schorn,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum im Betreff genannten Entwurf Stellung nehmen zu können.

Der IDW-Entwurf vom 11. Dezember 2023 soll den bisherigen IDW RS HFA 5 (Stand: 6. Dezember 2013) ersetzen, was vorrangig mit der Reform des Stiftungsrechts durch das am 1. Juli 2023 in Kraft getretene Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I 2021, S. 2947) begründet wird.

Wir begrüßen grundsätzlich die deutlich weitergehenden Erläuterungen des ERS HFA 5 n. F. durch das IDW. In diesem Zusammenhang bitten wir auch die entsprechenden „Hinweise zur steuerlichen Rechnungslegung bei gemeinnützigen Einrichtungen“ der Bundessteuerberaterkammer zu berücksichtigen, die am 13. und 14. April 2021 vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer genehmigt wurden und im Berufsrechtlichen Handbuch veröffentlicht sind.

Unsere Hinweise und Ergänzungsvorschläge im Einzelnen können Sie der beigefügten Stellungnahme entnehmen.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz  
stellv. Abteilungsleiter

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum Entwurf einer Neufassung der**  
**IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:**  
**Rechnungslegung von Stiftungen**  
**(IDW ERS HFA 5 n. F.)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

30. April 2024

### **Zu Abschnitt 1:**

Wir halten einen Verweis auf IDW RS HFA 21 für sinnvoll, da Stiftungen gemäß IDW RS HFA 21 Tz. 1 auch eine spendensammelnde Organisation sein können.

### **Zu Tz. 13 f.:**

Tz. 13 und 14 beschreiben den Sonderfall der gegenständlichen Erhaltung des Stiftungsvermögens und den üblichen Fall der Erhaltung des Grundstockvermögens. Bei der gegenständlichen Erhaltung wird als Beispiel eine Unternehmensbeteiligung benannt, was nach unserer Erfahrung verstärkt im Wirtschaftsleben vorzufinden ist.

Es wäre u. E. hilfreich, wenn das IDW den besonderen Fall erläutern würde, wonach zwar das Halten einer spezifischen Unternehmensbeteiligung an sich in der Satzung geregelt ist, nicht jedoch die Frage, ob ein Anteilsverkauf als zulässig zu werten ist, wenn trotz Anteilsverkauf das ursprüngliche Vermögen aufgrund eines über der Inflation liegenden Unternehmenswachstums erhalten ist.

Außerdem wird ausgeführt, dass der Vorstand der Stiftung bei fehlendem Stifterwillen und fehlender Regelung in der Satzung die Art der Vermögenserhaltung konkretisieren „sollte“, was wir ebenfalls befürworten. In Tz. 67 wird allerdings weniger eindeutig ausgeführt, dass in Betracht einer Inflation eine reale Kapitalerhaltung „empfehlenswert“ ist. Wir regen an, in der Wortwahl eine identische Deutlichkeit zwischen Tz. 14 und 67 zu wahren, z. B. durch einen Verweis auf die Ausführungen in Tz. 14.

Außerdem könnte es hilfreich sein, wenn durch einen Zusatz der Hinweis gegeben wird, dass auch ein Zwischenwert zwischen nominaler und realer Substanzerhaltung möglich sein könnte, dies insbesondere z. B. für den Zeitraum einer hohen Inflation. In der Praxis ist dies in den vergangenen Jahren ein häufiges Thema gewesen.

### **Zu Tz. 23:**

Tz. 23 benennt zu Recht die Besonderheit der Empfehlungen staatlicher oder kirchlicher Aufsichtsbehörden zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung und führt aus, dass die IDW-Stellungnahme unter Beachtung der Regelungsmöglichkeiten gemäß Tz. 16 vorrangig anzuwenden ist. Wir empfehlen, diese strikte Vorgabe zu überdenken bzw. deutlich zu differenzieren, ob es sich um die Anwendung von kirchen- und ordensrechtlichen Sondervorschriften handelt oder um vom IDW abweichende Empfehlungen. Es gibt vom IDW abweichende Sondervorschriften, sowohl bzgl. des Ausweises (z. B. ordensrechtlich vorgegebene Rücklagen und Mittelverwendungen) als auch bzgl. der Bewertung (z. B. ordensrechtliche Regelungen der Altersversorgung). Dies hätte u. E. entsprechend dem Lex-specialis-Grundsatz Vorrang vor einer IDW-Stellungnahme.

### **Zu Tz. 30:**

In Tz. 30 wird ausgeführt, dass die Rücklagenbildung und Mittelverwendung in einer reinen Nebenrechnung erfolgen soll. Vor dem Hintergrund der Anmerkung zu Tz. 23 regen wir an, auch Tz. 30 dahingehend zu ändern, dass eine Rücklagenabbildung/Mittelverwendung, wenn nach Empfehlungen anderer Stellen Vorgaben existieren, nicht nur in einer Nebenrechnung abzubilden ist, sondern dass auch eine bilanzielle Abbildung zulässig sein sollte. Hier könnte u. U. auch auf die Ausführungen in Tz. 55 verwiesen werden.

### **Zu Tz. 46 f.:**

In Tz. 47 wird bei entsprechender Komplexität der Stiftungstätigkeit die Aufstellung eines Lageberichts empfohlen. In Tz. 46 wird zuvor ausgeführt, dass die Aufstellung nach den geltenden Grundsätzen des HGB für Kapitalgesellschaften und die Aufstellungsvorgaben entsprechend der Größenklassen i. S. d. § 267 HGB sowie abhängig von der Komplexität erfolgen soll.

Die Ausführungen in Tz. 47 können u. E. somit nur noch für den Sonderfall greifen, dass das Größenkriterium mittelgroß bzw. groß nicht erreicht wird. Die Komplexität wird als zweites Kriterium bereits in Tz. 46 genannt. Klarstellend sollte in Tz. 47 deshalb ergänzt werden, ob diese nur gilt, wenn nicht bereits Tz. 46 einschlägig ist oder ob diese generelle Gültigkeit besitzen sollen.

### **Zu Tz. 49:**

In Tz. 49 sollte u. E. der Hinweis aufgenommen werden, dass sämtliche Zugänge in der Buchhaltung der Stiftung zu erfassen sind (unabhängig von der Form der Rechnungslegung). Neben dem Grundsatz der Vollständigkeit, auf den in Tz. 36 hingewiesen wird, ist auch der Schutz des Stifterwillens, z. B. bei Zuwendungen des Stifters, zu berücksichtigen.

### **Zu Tz. 52 ff.:**

Die Ausführungen in Tz. 52 ff. behandeln die Bewertung von unentgeltlich erworbenen, aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen. Nach Tz. 52 soll dabei von einem „Bewertungswahlrecht“ auszugehen sein, in Abhängigkeit vom Verwendungszweck. Nach unserer Beurteilung ist dies jedoch nicht als Wahlrecht zu sehen, sondern als zwei verschiedene Sachverhalte, die unterschiedlich zu bewerten sind.

Da häufig auch Immobilien im Bestand von Stiftungen sind, empfehlen wir zudem einen Verweis auf IDW RS IFA 2 ggf. ergänzt um die Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (ImmoWertV).

**Zu Tz. 53:**

Wir sind auch der Auffassung, dass stets der Zeitwert zugrunde zu legen ist und es verschiedene Möglichkeiten zur Ermittlung des Zeitwerts gibt. Wir regen an, in Tz. 53 die isolierte Benennung der fortgeführten Anschaffungskosten (Buchwerte) des Rechtsvorgängers – die i. d. R. nicht bekannt sein dürften – oder des anteiligen Eigenkapitals bei Erwerb einer Unternehmensbeteiligung als möglichen Zeitwert um den Hinweis auf die zusätzliche Berücksichtigung eventueller stiller Reserven zu ergänzen.

**Zu Tz. 54:**

Alternativ zum beizulegenden Zeitwert soll auch der Ansatz eines Merkpostens bzw. eines Erinnerungswertes möglich sein. Dies wird damit begründet, dass tatsächlich keine oder nur geringe Anschaffungskosten angefallen sind. Nach unserer Auffassung sollte überdacht werden, ob die zwar in der Praxis teilweise so gehandhabte Regelung tatsächlich als Möglichkeit der Bewertung aufgezeigt werden soll, zumal die Begründung in Tz. 52 „der Einblick in die tatsächliche Vermögens- und Ertragslage der Stiftung wird verbessert“ bei Ansatz des Zeitwertes u. E. zielführend ist.

**Zu Tz. 69:**

In Tz. 69 werden im Rahmen des Konzepts der Kapitalerhaltung die einzelnen Eigenkapitalbestandteile, nicht jedoch der (positive) Ergebnisvortrag benannt. Die Nichtbenennung des Ergebnis- bzw. Mittelvortrags setzt u. E. (unbenannt) voraus, dass die satzungsgemäße Mittelverwendungspflicht eingehalten wird. Dies sollte u. E. erläuternd ergänzt werden.

**Zu Tz. 78:**

Tz. 78 erläutert den gesonderten Posten „Umschichtungsergebnisse“, wobei lediglich empfohlen wird („sollten“), Umschichtungsergebnisse als separater Posten innerhalb des Eigenkapitals der Stiftung auszuweisen. Aufgrund der großen Bedeutung dieses Postens in der Praxis regen wir an, diesen als verpflichtend zu benennen („Werden durch Umschichtungen oder Wertänderungen des Grundstockvermögens Umschichtungsergebnisse erzielt, **sind** diese als separater Posten...“). Zur Präzisierung des Begriffs Umschichtungsergebnisse regen wir zudem an, die Erläuterung anhand eines Beispiels vorzunehmen.

Überdies sollte Tz. 78 um den Hinweis ergänzt werden, dass der Posten „Umschichtungsergebnisse“ – analog der Rücklagen – keine zeitnah zu verwendenden Mittel beinhaltet.

**Zu Tz. 82:**

Nach den Ausführungen in Tz. 82 reicht es aus, wenn der Beschluss spätestens mit der Feststellung des Jahresabschlusses gefasst wurde. Wir gehen davon aus, dass durch diese Formulierung auch der Fall erfasst sein soll, dass der Jahresabschluss der Stiftung geprüft wird und der geprüfte Jahresabschluss Grundlage der Feststellung ist. Soweit dies Ihrem Verständnis entspricht, halten wir keine weiteren Ausführungen für erforderlich. Sollte dies nicht der Fall sein und Sie auch für eine Darstellung der Gewinnverwendung im testierten Abschluss einen Vorwegbeschluss für notwendig erachten, regen wir eine Präzisierung an.