

Vorschlag für einen neuen Eigenkapitalausweis bei Stiftungen nach der Stiftungsrechtsreform¹

Erich Theodor Barzen, München*/Ralph Wedekind, Freiburg/Breisgau**

Die Reform des Stiftungsrechts rückt die Bilanzierung des Stiftungsvermögens wieder in den Fokus. Zwar definiert der Gesetzgeber nun das zu erhaltene Vermögen (Grundstockvermögen; § 83b Abs. 2 BGB n.F.). Auch statuiert er Ausnahmen (§ 83c Abs. 2 und Abs. 3 BGB n.F.). Den Streit um den realen oder nominalen Werterhalt des Stiftungsvermögens lässt er jedoch weiter schwelen. Die Verfasser stellen heraus, dass die Bilanz neben dem (fast) sakrosankten Grundstockkapital und den für die Stiftungszwecke zeitnah einzusetzenden Mitteln auch einen langfristig ausgerichteten Verbrauchsstock und eine Kapitalrücklage ausweisen kann. Die Kapitalrücklage hat in der Stiftungspraxis bislang keine angemessene Aufmerksamkeit erlangt. Auch der Ausweis von Umschichtungsergebnissen wird beleuchtet. Der Vorschlag der Verfasser zur Weiterentwicklung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) unterscheidet klar zwischen einer vom Einzelfall abstrahierenden handelsrechtlichen Rechnungslegung und dem individuellen Stifterwillen, der erst nach Aufstellung der Bilanz bei der Beurteilung des Kapitalerhalts zu berücksichtigen ist.

1. Einführung

Zum 1.7.2023 tritt das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts in Kraft.² §§ 83b und 83c BGB n.F. enthalten erstmalig bundeseinheitliche Regeln zum Stiftungsvermögen. Aufgrund der Änderungen des BGB ist auch die IDW Verlautbarung zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5)³ in Bezug auf den Eigenkapitalausweis weiterzuentwickeln.

1.1 Die Regelungen des BGB neuer Fassung

Das „Stiftungsvermögen“ gliedert sich künftig in das „Grundstockvermögen“ und das „sonstige Vermögen“ (§ 83b Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.). Das Grundstockvermögen setzt sich gemäß § 83b Abs. 2 Nr. 1 bis 3 BGB n.F. zusammen aus

- dem gewidmeten Vermögen,
- den Zustiftung(-en),
- dem Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.). Von diesem Grundsatz macht das Gesetz zwei Ausnahmen. Ein vorübergehender Verbrauch mit Pflicht zur anschließenden Wiederaufstockung ist möglich, wenn entweder die Satzung es zulässt (§ 83c Abs. 2 BGB n.F.) oder das Landesrecht eine entsprechende Antragsmöglichkeit vorsieht (§ 83c Abs. 3 BGB n.F.).

Verbrauchsstiftungen haben ausschließlich sonstiges Vermögen (§ 83b Abs. 1 Satz 2 BGB n.F.). Einen Teil des gewidmeten Vermögens kann der Stifter⁴ auch bei Ewigkeitsstiftungen zu sonstigem Vermögen bestimmen, so dass es verbraucht werden darf oder soll (§ 83b Abs. 3 BGB n.F.).

1.2 Bürgerliches Recht und Bilanzierung

Den Autoren des Regierungsentwurfs und den Berichterstattern des zuständigen Bundestagsausschusses für Recht und Verbraucherschutz stand vermutlich keine handelsrechtliche Bilanz vor Augen, als sie den Gesetzestext verfassten. Für die Zwecke der Bilanzierung sind die ausdrücklichen Regelungen und impliziten Wertungen der §§ 80 ff. BGB n.F. in die Systematik und Sprache der handelsrechtlichen Bilanzierung gemäß § 266 HGB (Gliederung der Bilanz) zu überführen.

Ziel des nachfolgenden Vorschlags ist ein Ausweis des Eigenkapitals, der die Stiftungsorgane bei ihrer ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung möglichst gut unterstützt. Das spricht dafür, für Posten der Bilanz Begriffe zu verwenden, die aus dem BGB bekannt oder ableitbar sind.

2. Vorschlag für einen neuen Eigenkapitalausweis

Die Verfasser schlagen vor, in Weiterentwicklung von IDW RS HFA 5 das Eigenkapital einer Stiftung nach dem 1.7.2023 wie in Übersicht 1 gezeigt zu gliedern. Die kursiv gesetzten, stichpunktartigen Erläuterungen werden in Kapitel 3 näher ausgeführt.

* RA Dr. Erich Theodor Barzen LL.M. MBA ist Rechtsanwalt der Solidaris Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, München, vormals Alleinvorstand der Ev.-Luth. Pfründestiftung in Bayern.

** WP StB Ralph Wedekind ist Geschäftsführender Partner der Solidaris Revisions-GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Freiburg/Breisgau sowie Mitglied im IDW Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Unternehmen“.

1 Die Erstveröffentlichung dieses Beitrags erfolgte in der WPg – Die Wirtschaftsprüfung vom 15. Mai 2022, Seite 587 – 593.

2 Artikel 11 Abs. 2 des Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.7.2021, BGBl. I 2021, S. 2947.

3 IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) (Stand: 6.12.2013).

4 Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verwenden wir im Folgenden das generische Maskulinum. Die Angaben beziehen sich stets und inklusiv auf Angehörige aller (Geschlechter-)Identitäten.

Übersicht 1: Vorschlag für einen neuen Eigenkapitalausweis

Vorschlag für neuen Eigenkapitalausweis	
Eigenkapital	
1.	Grundstockkapital (auf unbestimmte Zeit zu erhaltendes Kapital)
1.1.	Errichtungskapital (Zuwendungen bei Errichtung)
1.2.	Zustiftungskapital (Zuwendungen nach Errichtung von außen; Stifter/Dritte)
1.3.	Zuführungskapital (Zuführungen nach Errichtung von innen)
2.	Sonstiges Eigenkapital (zu verbrauchendes oder verbrauchbares Kapital)
2.1.	Verbrauchsstockkapital (Zuwendungen bei Errichtung)
a.	Absicherungskapital
b.	Verbrauchskapital
2.2.	Kapitalrücklage (Zuwendungen nach Errichtung von außen; Stifter/Dritte)
2.3.	Ergebnisrücklagen (Zuführungen nach Errichtung von innen)
a.	Kapitalerhaltungsrücklage
b.	Zweckgebundene Rücklagen
c.	Freie Rücklagen
2.4.	Umschichtungsergebnisse
2.5.	Ergebnisvortrag
2.6.	Jahresergebnis

3. Erläuterungen zum vorgeschlagenen Ausweis des Eigenkapitals

3.1 Grundstruktur

Das Grundstockvermögen und das sonstige Vermögen i.S. von § 83b BGB n.F. spiegeln sich wertmäßig auf der Passivseite der Bilanz in den Posten „Grundstockkapital“ und „Sonstiges Eigenkapital“ wider. Der Schutz des Grundstockvermögens im Sinne des BGB („ungeschmälerter Erhalt“; § 83c BGB n.F.) wird in der handelsrechtlichen Bilanzierung im Grundstockkapital abgebildet. Er weist Parallelen zu den Kapitalerhaltungsvorschriften bei Kapitalgesellschaften auf. Ein etwaiger gegenständlicher Schutz von Grundstockvermögen wird auf der Passivseite der Bilanz nicht ausgedrückt (dazu Abschnitt 4.1).

3.2 Errichtungskapital

Die Zuwendungen durch das Stiftungsgeschäft (Finanzmittel und andere Vermögensgegenstände) führen auf der Passivseite der Bilanz zu Errichtungskapital (Eigenkapitalposition 1.1.)⁵, wenn sie den Vorschriften zum Erhalt des Grundstockvermögens unterliegen sollen. Anderenfalls stellen sie sonstiges Vermögen dar und führen zu Verbrauchsstockkapital (2.1.)⁶.

Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks muss durch das Grundstockvermögen gesichert erscheinen. Hinsichtlich des sonstigen Vermögens ist im Stiftungsgeschäft einer Ewigkeitsstiftung jede Art von Fristbestimmung zulässig. Das folgt aus der grundrechtlich gewährleisteten Stifterfreiheit.

3.3 Zustiftungskapital

Zuwendungen des Stifters oder eines Dritten in das Grundstockvermögen nach Errichtung der Stiftung führen auf der

Passivseite zu „Zustiftungskapital“ (1.2.)⁷. Wenn die Zuwendung nicht den Regeln zum Grundstockvermögen unterfallen soll, wird eine „Kapitalrücklage“ (2.2.)⁸ dotiert. Eine Einstufung als Zustiftung oder die Zuführung zur Kapitalrücklage erfolgen allerdings nur dann, wenn ein solcher Wille des Zuwendenden erkennbar ist, eine Verfügung von Todes wegen vorliegt oder der Vermögensgegenstand seiner Art nach zum Vermögen gehört (beispielsweise eine Immobilie). Anderenfalls sind Zuwendungen nach der Errichtung im Zweifelsfall als Spende zu qualifizieren.⁹

3.4 Zuführungskapital

Nach § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB n.F. kann die Stiftung auch selbst Vermögen zu Grundstockvermögen bestimmen und somit Zuführungen zum Grundstockkapital vornehmen („Zuführungskapital“). Der bilanzielle Ausweis als Zuführungskapital stellt in der Regel einen Widmungsakt nach § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB n.F. dar, durch den zusätzliches Grundstockvermögen im Sinne des BGB geschaffen wird. Durch die Bildung von Zuführungskapital wird folglich die zu erhaltende Kapitalbasis der Stiftung erweitert. Denkbar ist vor allem die Verwendung von Ergebnisrücklagen¹⁰, Umschichtungsergebnissen, Ergebnisvorträgen oder des Jahresergebnisses.¹¹

Beabsichtigen die Stiftungsorgane lediglich, den realen oder nominalen Wert des bestehenden Errichtungs- und Zustiftungskapitals abzusichern, erreichen sie dieses Ziel nach Auffassung der Verfasser besser durch die Dotierung einer Kapitalerhaltungsrücklage (Eigenkapitalposition 2.3.a) – siehe Abschnitt 3.7. So vermeiden die Stiftungsorgane eine „Sicherungsspirale“, die weniger Raum für die Zweckverwirklichung lässt.

Ein Widmungsakt nach § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB n.F. liegt unseres Erachtens allerdings nicht vor, falls der Wille des Stiftungsorgans lediglich auf die Sicherung des bestehenden Grundstockvermögens gerichtet ist und das Stiftungsorgan aus Un-

5 Siehe oben Übersicht in Abschnitt 2. So schon IDW RS HFA 5, Tz. 55 f.

6 Diese Position ist in IDW RS HFA 5 bislang noch nicht vorgesehen.

7 So schon IDW RS HFA 5, Tz. 55 f.

8 So schon IDW RS HFA 5, Tz. 55 und 63.

9 So schon IDW RS HFA 5, Tz. 61. Die gleiche Wertung findet sich in § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO für die steuerliche Qualifizierung.

10 In Betracht kommen vor allem die Kapitalerhaltungsrücklage und die freie Rücklage, aber – nach Fortfall des Zwecks – auch die ursprünglich zweckgebundene Rücklage.

11 Steuerlich sind bei gemeinnützigen Stiftungen, falls es sich um zeitnah zu verwendende Mittel handelt, bei der Bildung von Zuführungskapital die Grenzen der Dotierung der freien Rücklage im Sinne der AO zu berücksichtigen. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO begrenzt die Zuführung zur freien Rücklage im Sinne der AO auf ein Drittel des Überschusses aus Vermögensverwaltung sowie zusätzlich höchstens zehn Prozent der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel. Wird der Höchstbetrag in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann die unterbliebene Zuführung in den beiden folgenden Jahren nachgeholt werden. Keine Beschränkung bei der Bildung von Zuführungskapital gibt es dagegen, wenn Mittel verwendet werden, die nicht der Pflicht zur zeitnahen Verwendung unterliegen. – Die freie Rücklage im Sinne der AO ist von der handelsrechtlichen freien Rücklage (Eigenkapitalposition II.3.c) zu unterscheiden (siehe Fußnote 14).

kenntnis des Rechts das falsche bilanzielle Instrument („Zuführungskapital“ statt „Kapitalerhaltungsrücklage“) wählt.

3.5 Verbrauchsstockkapital

Verbrauchsstockkapital kann bei Ewigkeits- und bei Verbrauchsstiftungen gebildet werden. Ewigkeitsstiftungen werden in diesem Falle häufig als „gemischte“ oder „hybride“ Stiftungen bezeichnet.¹²

Kriterium zur Abgrenzung des Verbrauchsstockkapitals vom Errichtungskapital ist die fehlende Unterwerfung unter das Regime des Grundstockvermögens (ungeschmälerter Erhalt; § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.). Mit dem Verbrauchsstockkapital kann der Stifter verschiedene Absichten verfolgen und den Stiftungsorganen vorgeben. Dabei kann der Schwerpunkt auf dem „Stock“ liegen, der möglichst erhalten bleiben und das Grundstockvermögen absichern soll, aber erforderlichenfalls verbraucht werden darf („Absicherungskapital“). Der Schwerpunkt kann aber auch auf dem „Verbrauch“ im Sinne einer Sollbestimmung liegen („Verbrauchskapital“).

Im Falle der Verbrauchsstiftung wird in der Satzung festgelegt, innerhalb welcher Zeit das Vermögen zu verbrauchen ist (§ 81 Abs. 2 BGB n.F.). Zu verbrauchen ist nicht nur der Teil des Vermögens, der dem Verbrauchsstock entspricht. Zu verbrauchen ist vielmehr das gesamte Vermögen der Verbrauchsstiftung.

3.5.1 Absicherungskapital

Absicherungskapital kann die folgenden drei Funktionen erfüllen:

(1) Kapitalerhaltungsfunktion

Der Verbrauchsstock einer Ewigkeitsstiftung kann die Funktion haben, den ungeschmälerter Erhalt des Grundstockvermögens für die Zukunft zu gewährleisten.

(2) Kontinuitätsfunktion

Die Stiftungsorgane sollen auch in Zeiten schwacher Vermögenserträge auf konstantem Niveau Fördermittel bereitstellen können. Für diese Fälle können sie auf den Verbrauchsstock zugreifen.

(3) Notgroschenfunktion

Der Stifter kann vorgeben, die entsprechenden Mittel langfristig in der Stiftung zu halten und nur in Fällen besonderer Erfordernisse zu verwenden. Er kann die Erfordernisse entweder abstrakt definieren (beispielsweise Tsunami, Erdbeben) oder dem pflichtgemäßen Ermessen der Stiftungsorgane überlassen.

3.5.2 Verbrauchskapital

Der Stifter kann bestimmen, dass der Verbrauchsstock in einem vorgegebenen Zeitfenster zu verbrauchen ist. Die Betonung liegt dann auf „Verbrauch“. Bei einer Verbrauchsstiftung ist die Zeitbestimmung (mindestens zehn Jahre) zwingend in die Satzung aufzunehmen (§ 81 Abs. 2 Nr. 1, § 82 BGB n.F.).

Bei einer Ewigkeitsstiftung kann der Stifter ohne Restriktionen einen ratierlichen Verbrauch (wie einen progressiven oder degressiven Verbrauch) anordnen. Auch kann er den Verzehr in das pflichtgemäße Ermessen der Stiftungsorgane stellen. Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks wird bereits durch das Errichtungskapital und gegebenenfalls durch das Absicherungskapital gewährleistet.

3.6 Kapitalrücklage

Die Kapitalrücklage entsteht durch Zuwendungen von außen. Dadurch grenzt sie sich von den Ergebnissrücklagen ab. Von dem Verbrauchsstock unterscheidet sie sich durch den Zeitpunkt der Zuwendung. Vom Zustiftungskapital trennt sie das Reglement des Grundstockvermögens.

Der Zuwendende (Stifter oder Dritter) kann jegliche Art von Bestimmung über die Verwendung der Mittel treffen, die der Kapitalrücklage zugeführt werden, so dass sämtliche Funktionen, die in Abschnitt 3.5. (Verbrauchsstockkapital) aufgeführt sind, auch von der Kapitalrücklage erfüllt werden können.

Auch wenn die Kapitalrücklage und das Verbrauchsstockkapital nahezu funktionsgleich sind, halten die Verfasser einen differenzierten Ausweis für angezeigt, der in Abhängigkeit vom Zuwendungszeitpunkt gewählt wird. So bildet die Bilanz die Historie der Stiftung ab. Dem bei Errichtung zugewendeten Vermögen („Verbrauchsstock“) wird eine besondere Dignität zugesprochen, die dem auch bei Kapitalgesellschaften üblichen Terminus „Kapitalrücklage“ nicht innewohnt.

3.7 Ergebnissrücklagen

Ergebnissrücklagen werden aus dem Jahresergebnis für eine künftige Verwendung gebildet. Sie können weiter unterteilt werden. So kann eine Kapitalerhaltungsrücklage (Eigenkapitalposition 2.3.a.) gebildet werden, die dem realen oder nominalen Werterhalt des Grundstockvermögens dient.¹³ Ferner können Ergebnissrücklagen für spezielle (Förder-)Zwecke (Position 2.3.b.)¹⁴ sowie freie Rücklagen (Position 2.3.c.)¹⁵ gebildet werden.

12 Diese Bezeichnung trifft den Charakter der Stiftung allerdings nur dann, wenn das Verbrauchsstockkapital zum Verbrauch bestimmt ist (siehe Abschnitt 3.5.2), nicht aber, wenn der Verbrauchsstock der Absicherung des Grundstockvermögens dient (siehe Abschnitt 3.5.1).

13 Steuerlich handelt es sich bei gemeinnützigen Stiftungen dabei um eine freie Rücklage i.S. von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Zur Begrenzung bei deren Bildung siehe Fußnote 10. Über diese Summe hinaus können jedoch in den Fällen der § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie Nr. 4 weitere Rücklagen gebildet werden.

14 Steuerlich dürften bei gemeinnützigen Stiftungen hier häufig die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben sein, so dass steuerlich sogenannte Projektrücklagen zusätzlich zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden können.

15 Steuerlich handelt es sich bei gemeinnützigen Stiftungen um die freie Rücklage im Sinne von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO oder einen Teil davon. Die Bildung unterliegt den in Fußnote 10 dargestellten Begrenzungen. – Die freie Rücklage im Sinne der AO ist folglich von der freien Rücklage im Sinne der handelsrechtlichen Bilanzierung zu unterscheiden. Auch die Kapitalerhaltungsrücklage (siehe Fußnote 12) und das Zuführungskapital (bzw. Teile davon, siehe Fußnote 10), sind steuerlich als freie Rücklage zu qualifizieren.

3.8 Umschichtungsergebnisse

Bei dem Eigenkapitalposten „Umschichtungsergebnisse“ (Eigenkapitalposition 2.4.) handelt es sich grundsätzlich um Ergebnisrücklagen, die aus dem Jahresergebnis gebildet werden. Die Erträge und Aufwendungen aus der Umschichtung von Grundstockvermögen werden im Rahmen der Verwendung des Jahresergebnisses in diesem Posten dargestellt und zeigen somit die Wertentwicklung des Grundstockvermögens nach durchgeführten Umschichtungen auf. Sind sie positiv – „Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens“ gemäß § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F. –, haben sie Rücklagencharakter. Sind sie negativ, stellen sie einen Verzehr des Grundstockvermögens dar.

Die Umschichtungsergebnisse werden nicht Teil des Grundstockkapitals. Es findet also keine Surrogation statt, so dass die Mittel positiver Umschichtungsergebnisse (Umschichtungsgewinne) selbst nicht erhalten werden müssen. Andererseits ist keine Prädisposition für die unmittelbare Erfüllung des Stiftungszwecks gegeben. Wären sie Bestandteil des Grundstockkapitals, setzten sie eine „Sicherungsspirale“ in Gang. Sie wären nicht mehr die schützende Einheit, sondern Teil der geschützten Einheit. Zu erhalten wäre im Ergebnis der jeweilige Höchststand der Umschichtungsergebnisse. Dies hätte spürbare Folgen für die Mittel, die zur Zweckverwirklichung zur Verfügung stünden. Negative Umschichtungsergebnisse (Umschichtungsverluste) zeigen hingegen auf, dass das Grundstockvermögen an Wert verloren hat und diese Umschichtungsverluste – sofern der Stifterwille dem nicht entgegensteht – durch andere Mittel ausgeglichen werden müssen.

Vier Konstellationen sind im Folgenden zu beleuchten.

3.8.1 Die Satzung macht keine Vorgaben

Schweigt die Satzung, ist die Stiftung frei in der Verwendung der Umschichtungsergebnisse (§ 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F.).¹⁶ Stiftungsrechtlich ist es in diesem Fall nicht erforderlich, die Umschichtungsergebnisse zu passivieren.¹⁷ Der Zweck, den separaten Ausweis eventuell dennoch vorzunehmen, wird bei einem Grundstücksverkauf mit späterem Neukauf eines anderen Grundstücks jedoch besonders deutlich: Die Stiftung hat von einer Wertsteigerung beim Verkauf profitiert. Das Kapital (inklusive Umschichtungsgewinn) ist aber nach dem Neukauf weiterhin im Grundvermögen gebunden. Der separate Ausweis der Umschichtungsergebnisse warnt die Stiftungsorgane, die Mittel nicht voreilig für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden.

3.8.2 Die Satzung enthält ein Verwendungsverbot

Hat die Satzung eine Verwendung von Umschichtungsgewinnen für die Erfüllung des Stiftungszwecks ausgeschlossen, muss eine Einstellung in die Eigenkapitalposition „Umschichtungsergebnisse“ vorgenommen werden. Sie werden auch dann nicht Teil des Grundstockkapitals. Sie unterscheiden sich vom Grundstockkapital dadurch, dass eine Minderung positiver Umschichtungsergebnisse nicht durch eine Mit-

telansammlung ausgeglichen werden muss.¹⁸ Besteht das Grundstockvermögen aus Wertpapiervermögen, ist es aufwändig und fehleranfällig nachzuhalten, welche Ergebnisbestandteile aus laufenden Erträgen und welche aus Umschichtung generiert wurden. Dieser Aufwand muss aus stiftungsrechtlichen Gründen im Falle eines satzungsmäßigen Verwendungsverbots jedoch betrieben werden.

3.8.3 Die Satzung enthält ein Verwendungsgebot

Die Satzung kann auch bestimmen, dass Umschichtungsgewinne für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden sind. Sie darf aber nicht vorgeben, die Umschichtungsgewinne auch dann zur Verwirklichung des Stiftungszwecks zu verwenden, wenn das Grundstockvermögen geschmälert ist. Eine solche Maßgabe stünde der Anerkennung der Stiftung (§ 82 BGB n.F.) entgegen. Eine nachträgliche Satzungsänderung wäre nicht genehmigungsfähig (§ 85a Abs. 1 Satz 2 BGB n.F.).

3.8.4 Der Erhalt des Grundstockkapitals ist nicht gewährleistet

Sollte die Erhaltung des Grundstockvermögens nicht gewährleistet sein, dürfen Umschichtungsgewinne nicht für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden (§ 83c Abs. 1 BGB n.F.). Diese Einschränkung akzentuiert die allgemeine Regel, dass das Grundstockvermögen ungeschmälert zu erhalten ist. Dabei kommt es auf den Zeitpunkt der Mittelverwendung und nicht auf den Zeitpunkt der Generierung der Mittel an.

3.9 Ergebnisvortrag/Jahresergebnis

Die Stiftung kann ihre Bilanz vor oder nach Ergebnisverwendung aufstellen. Das Schema in Übersicht 1 bezieht sich auf die erste Alternative, die das Jahresergebnis und den Ergebnisvortrag ausweist. Der Bilanzleser erkennt die Reinvermögensänderung des Jahres bereits in der Bilanz und muss dafür nicht die Gewinn- und Verlustrechnung einsehen.

In der nachfolgenden Ergebnisverwendung führen die Stiftungsorgane positive Jahresergebnisse und Ergebnisvorträge entweder dem Grundstockvermögen zu (Zuführungskapital, 2.3.), stellen sie in die Ergebnisrücklagen (2.3.) oder in die Umschichtungsergebnisse (2.4.) ein oder tragen sie vor (2.5.). Negative Jahresergebnisse werden vorgetragen oder durch die Verwendung/Auflösung von Rücklagen ausgeglichen.

16 Der Regierungsentwurf des Gesetzes sah noch das umgekehrte Regel-Ausnahme-Verhältnis vor. Demnach sollte die Verwendung der Umschichtungsergebnisse für den Stiftungszweck nur zulässig sein, wenn die Satzung dies ausdrücklich erlaubt (§ 83c Abs. 3 BGB-RegE). § 83c Abs. 3 BGB-RegE wurde im Laufe der parlamentarischen Beratungen aber verworfen und durch § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB n.F. ersetzt.

17 Steuerlich unterliegen Umschichtungsgewinne von gemeinnützigen Stiftungen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und können somit den (steuerlichen) Rücklagen zugeführt werden (vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Nr. 30).

18 Wird die Position „Umschichtungsergebnisse“ negativ, ist ein Ausgleich durch andere Eigenkapitalpositionen erforderlich.

4. Kapitalerhalt/Vermögenserhalt

4.1 Werterhalt versus gegenständlicher Erhalt

Aus der Begründung zum Regierungsentwurf des Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts geht hervor, dass der Erhalt des Grundstockvermögens grundsätzlich als Werterhalt zu verstehen ist. Die Zusammensetzung des Grundstockvermögens kann deshalb von den Stiftungsorganen auch geändert werden.¹⁹ Daher ist der differenzierte Eigenkapitalausweis und das Abstellen auf den Kapitalerhalt (Passivseite der Bilanz) in der Regel ein adäquates Instrument zur Kontrolle des Vermögenserhalts im Sinne des BGB.

Ausnahmen bestehen, wenn der Stifter etwas anderes bestimmt – also die Zusammensetzung des Grundstockvermögens festschreibt – oder ein Gegenstand für die Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlich ist, beispielsweise ein Museumsgebäude oder ein Denkmal. Im Falle eines ausschließlich gegenständlichen Vermögenserhaltskonzepts ist der Werterhalt nicht erforderlich.

4.2 Nominaler versus realer Erhalt

Das Gesetz und ausdrücklich auch die Gesetzesbegründung lassen offen, ob ein nominaler oder realer Werterhalt erforderlich ist.²⁰ Entscheidend ist demnach der jeweilige Stifterwille und in dessen Ermangelung das pflichtgemäße Ermessen der Stiftungsorgane. Die Stiftungsorgane tun gut daran, eine ausdrückliche Regelung zu treffen und diese gegebenenfalls in die Satzung aufzunehmen.²¹

4.3 Beurteilung des Kapitalerhalts

Bilanziell ist das Kapital erhalten, wenn das Eigenkapital der Stiftung das Grundstockkapital übersteigt, wenn also neben dem Grundstockkapital noch positives sonstiges Eigenkapital vorhanden ist.

Für die stiftungsrechtliche Beurteilung des Kapitalerhalts sind weitere Schritte erforderlich, die in einer außerbilanziellen Nebenrechnung erfolgen. Diejenigen Bestandteile des sonstigen Eigenkapitals, die einer internen Bindung unterliegen und einer kurzfristigen Verwendung zugeführt werden sollen (beispielsweise zweckgebundene Ergebnismittelrücklagen), bleiben außer Betracht. Stille Lasten und stille Reserven²² sind aufzudecken.

Erst danach ist das Kapitalerhaltungskonzept, das vom Stifter oder der Satzung vorgegeben ist, zu berücksichtigen. Ist eine reale Kapitalerhaltung vorgeschrieben, ist das Grundstockkapital zu indexieren.²³ Geht die planmäßige Abschreibung einer Immobilie mit einem realen Wertverlust einher, ist zu prüfen, ob der Stifter beispielsweise die Mieterträge dennoch dem Stiftungszweck unmittelbar zugeführt wissen will. Lässt sich ein solcher Stifterwille ermitteln, ist dieser zu berücksichtigen. Sollte das Eigenkapital in diesem Fall das Grundstockvermögen unterschreiten, ist der Kapitalerhalt dennoch gegeben, wenn sich die Unterschreitung nur aus den aufgelaufenen Abschreibungen ergibt.

4.4 Ursache und Rechtsfolge eines fehlenden Kapitalerhalts

Ursache eines etwaigen fehlenden Kapitalerhalts sind negative Jahresergebnisse (ggf. begründet durch negative Umschichtungsergebnisse) und stille Lasten. Ist das Grundstockkapital unter Berücksichtigung etwaiger Maßgaben des Stifters nicht erhalten, sind die Jahresergebnisse, abgesehen von zwingenden Umständen im Einzelfall, solange einzubehalten, bis das (keinen internen Bindungen unterliegende) Eigenkapital gleich groß oder größer als das Grundstockkapital ist.

5. Terminologische Neuerungen

Die meisten Landesstiftungsgesetze verwenden in der derzeit aktuellen Fassung den Terminus „Stiftungsvermögen“ für das zu erhaltende Vermögen.

Landesstiftungsgesetze

§ 7 Abs. 2 StiftG BW; § 3 Abs. 1 StiftG Bln; § 7 Abs. 1 Satz 1 BremStiftG; § 4 Abs. 2 Satz 2 StiftG HH; § 6 Abs. 1 StiftG HE; § 6 Abs. 1 Satz 1 NStiftG; § 4 Abs. 2 Satz 1 StiftG NRW; § 7 Abs. 1 LStiftG RP; § 6 Abs. 1 Satz 1 StiftG SL; § 4 Abs. 3 SächsStiftG; § 4 Abs. 2 StiftG SH.

Dagegen kennen Bayern (§ 6 Abs. 2 BayStG) und Sachsen-Anhalt (§ 7 Abs. 2 StiftG LSA) bereits den Begriff des „Grundstockvermögens“ für das zu erhaltende Vermögen. Keine Erwähnung finden die Begriffe „Stiftungsvermögen“ und „Grundstockvermögen“ in den Stiftungsgesetzen Brandenburgs und Mecklenburg-Vorpommerns sowie im BGB a.F.

Bürgerliches Gesetzbuch

Das BGB a.F. benutzt lediglich den Begriff „Vermögen“:

- a. § 80 Abs. 2 Satz 2 BGB a.F. („Vermögen“ einer Verbrauchsstiftung),
- b. § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB a.F. (Widmung von „Vermögen“),
- c. § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 BGB a.F. (Satzung muss Regelungen enthalten zum „Vermögen“ der Stiftung),
- d. § 82 Satz 1 BGB a.F. (Der Stifter muss „Vermögen“ übertragen) sowie
- e. § 88 BGB a.F. („Vermögensanfall“).

19 Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/28173, S. 57, zu § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.

20 Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/28173, S. 57, zu § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.

21 Wenn sich ein mutmaßlicher Stifterwille plausibel darlegen lässt, kann dieser auf der Basis von § 85 Abs. 3 BGB n.F. ohne Vorliegen weiterer Voraussetzungen in die Satzung aufgenommen werden.

22 Beispielsweise aus der planmäßigen Abschreibung von Immobilien, die nicht mit einer realen Wertminderung einhergeht.

23 So auch IDW RS HFA 5, Tz. 58.

Von dieser Terminologie sollte aufgrund von §§ 83b, 83c BGB n.F. künftig Abstand genommen werden. Das „Stiftungsvermögen“ nach BGB n.F. umfasst außer dem zu erhaltenden Grundstockvermögen auch das sonstige Vermögen (§ 83b Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.).²⁴

Da das Gesetz das zu erhaltende Vermögen als „Grundstockvermögen“ bezeichnet, schlagen die Verfasser dieses Beitrags den Begriff „Grundstockkapital“ für das zu erhaltende Kapital vor. Der Analogie in der Funktion folgt die Analogie in der Bezeichnung.

6. Zusammenfassung

Die Verfasser schlagen einen Eigenkapitalausweis für Stiftungen vor, der sich weiterhin an die handelsrechtliche Bilanzierung gemäß § 266 HGB anlehnt, die Empfehlungen gemäß IDW RS HFA 5 maßvoll weiterentwickelt und vor allem das neue vereinheitlichte Stiftungsrecht berücksichtigt.

Die Untergliederung des Eigenkapitals ergibt sich aus folgenden Fragen:

- Ist das Kapital zu erhalten oder zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden?
- Erfolgt die Zuwendung bei Errichtung der Stiftung oder danach?

- Ist das Kapital selbst generiert oder von außen zugewendet worden?
- Für welchen Zweck ist das Kapital bestimmt?

Die grundrechtlich gewährleistete Stifterfreiheit ermöglicht es Stiftern und Zustiftern, jegliche Vorgaben zur Verwendung von Zuwendungen zu machen, solange nur die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint (§ 82 Abs. 1 Satz 1 BGB n.F.).

Das dargestellte Gliederungsschema geht von den Termini des Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts aus und bringt den jeweiligen Charakter und die jeweilige Funktion der externen und internen Kapitalzuführung zum Ausdruck. Das ausgewiesene bilanzielle Eigenkapital beantwortet noch nicht, ob der stiftungsrechtlich erforderliche Kapitalerhalt gegeben ist. Dies ergibt sich erst aus einer außerbilanziellen Nebenrechnung, unter Berücksichtigung des Stifterwillens und damit des jeweiligen Kapitalerhaltungskonzepts.

²⁴ Die Länder werden ihre Stiftungsgesetze infolge der bundesgesetzlichen Stiftungsrechtsreform überarbeiten. Sofern sie danach noch Bestimmungen zum Vermögen treffen werden, dürften sie sich der Terminologie des BGB n.F. anschließen.