

## Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** über die

# **Rechnungslegung nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 8. Juni 2020 als Fachgutachten KFS/RL 29)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Einnahmen- und Ausgabenrechnung und Vermögensübersicht .....</b>	<b>2</b>
<b>3. Rechnungslegung nach dem UGB .....</b>	<b>4</b>
<b>3.1. Gesetzliche Regelung.....</b>	<b>4</b>
<b>3.2. Grundsätze der Gliederung.....</b>	<b>4</b>
<b>3.3. Eigenkapital .....</b>	<b>5</b>
<b>3.4. Zuwendungen an Begünstigte.....</b>	<b>5</b>
<b>3.5. Anhang .....</b>	<b>5</b>
<b>3.6. Lagebericht/Tätigkeitsbericht.....</b>	<b>5</b>
<b>3.7. Freiwillige Rechnungslegung nach dem UGB.....</b>	<b>6</b>
<b>4. Übergang.....</b>	<b>6</b>
<b>4.1. Einnahmen- und Ausgabenrechnung auf Rechnungslegung nach dem UGB .....</b>	<b>6</b>
<b>4.2. Rechnungslegung nach dem UGB auf Einnahmen- und Ausgabenrechnung .....</b>	<b>6</b>
<b>5. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>7</b>
<b>Erläuterungen und Anwendungshinweise .....</b>	<b>8</b>

## **1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich**

- (1) Durch das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015) wurden die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen grundlegend überarbeitet. Gemäß § 20 Abs. 1 BStFG 2015 hat der Stiftungsvorstand dafür zu sorgen, dass die Finanzlage der Stiftung rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist, und ein den Anforderungen der Stiftung entsprechendes Rechnungswesen einzurichten, insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahrs hat der Stiftungsvorstand innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht oder einen Jahresabschluss zu erstellen.
- (2) Stiftungen, die in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren gewöhnliche Ausgaben oder Ausschüttungen von mehr als einer Million Euro aufweisen, unterliegen ab dem folgenden Rechnungsjahr der Verpflichtung zu einer qualifizierten Rechnungslegung und müssen einen Jahresabschluss aufstellen. Die näheren Bestimmungen dazu sind in § 20 Abs. 6 BStFG 2015 enthalten und werden in der Rz (17) dargelegt.
- (3) Das vorliegende Fachgutachten befasst sich mit den Bestimmungen des § 20 BStFG 2015 und behandelt davon abgeleitet Anforderungen und Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Stiftungen.
- (4) In diesem Fachgutachten wird explizit nur die Rechnungslegung von Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 behandelt. Es gilt jedoch entsprechend auch für die Rechnungslegung von Fonds nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015.

## **2. Einnahmen- und Ausgabenrechnung und Vermögensübersicht**

- (5) Die Verpflichtung zur Führung einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung bedeutet, dass von der Stiftung nur die Geldflüsse laufend aufgezeichnet und in die Jahresrechnung aufgenommen werden müssen.
- (6) Zu den gewöhnlichen Einnahmen bzw. Ausgaben gehören sämtliche Einnahmen bzw. Ausgaben mit Ausnahme von in wirtschaftlicher Betrachtungsweise außerordentlichen, d.h. nicht regelmäßig anfallenden Einnahmen und Ausgaben (z.B. Erlöse aus dem Verkauf von Liegenschaften, einmalige Zuwendungen).
- (7) In die von den Einnahmen- und Ausgabenrechnern zu erstellende Vermögensübersicht sind, um die Finanzlage gemäß § 20 Abs. 1 BStFG rechtzeitig und hinreichend erkennbar zu machen, zumindest folgende kurzfristig verwertbare Vermögensgegenstände und folgende Schulden aufzunehmen, zu bewerten und gesondert auszuweisen:
  - Vorräte
  - Forderungen
  - Wertpapiere
  - Kassa, Guthaben bei Kreditinstituten
  - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  - Andere Verbindlichkeiten
  - Verpflichtungen aufgrund von noch nicht erfüllten Auflagen bei zweckgewidmeten Zuwendungen

- (8) Entgeltlich erworbene zur Veräußerung bestimmte Vorräte sind zu den Anschaffungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden Wert (voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich Verkaufskosten) zu bewerten. Unentgeltlich erworbene zur Veräußerung bestimmte Vorräte sind mit dem beizulegenden Wert (voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich Verkaufskosten) zu bewerten.
- (9) Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen (mit Ausnahme geringwertiger Vermögensgegenstände (§ 204 Abs. 1a UGB)) sowie Finanzanlagen sind jedenfalls mengenmäßig anzuführen; eine Bewertung ist nicht erforderlich, aber empfehlenswert. Werden Anlagen nicht bewertet, sind die Ausgaben zur Anschaffung von Anlagen und die Einnahmen aus der Veräußerung von Anlagen in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung gesondert auszuweisen.
- (10) Wesentliche künftig fällig werdende Verpflichtungen, insbesondere gegenüber Arbeitnehmern (z.B. die fiktiven Abfertigungsverpflichtungen am Abschlussstichtag), und wesentliche Risiken (z.B. Prozessrisiken) sind im Rahmen der Vermögensübersicht anzuführen und erforderlichenfalls zu erläutern.
- (11) Nimmt eine Stiftung, die berechtigt ist, eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu erstellen, in diese Rechnung anstelle der Ausgaben für die Anschaffung von Gegenständen des Anlagevermögens Abschreibungen vom Anlagevermögen auf, ist dies nicht zu beanstanden, wenn
  - die Rechnung als adaptierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung bezeichnet wird und
  - in der Vermögensübersicht die Entwicklung des Anlagevermögens im Rechnungsjahr dargestellt wird (Anlagenspiegel).
- (12) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Organmitgliedern sind gesondert auszuweisen.
- (13) Werden der Stiftung mit einer Zweckwidmung versehene Vermögensgegenstände (körperliche Vermögensgegenstände, aber auch Finanzmittel mit der Auflage, damit bestimmte Vermögensgegenstände anzuschaffen oder bestimmte Aufwendungen zu decken) zugewendet, sind die mit der Auflage zugewendeten Spenden- oder Subventionsbeträge in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung gesondert auszuweisen, wobei eine Schätzung des Werts der körperlichen Vermögensgegenstände im Zeitpunkt der Zuwendung vorzunehmen ist. Soweit die Auflagen für die Zuwendungen am Abschlussstichtag noch nicht erfüllt sind, sind diese in die Vermögensübersicht als Verpflichtungen aufgrund von noch nicht erfüllten Auflagen bei zweckgewidmeten Zuwendungen aufzunehmen.
- (14) Wenn in der Vermögensübersicht Werte angegeben werden, ist die Wertermittlung in den Erläuterungen anzuführen.
- (15) Die Vermögensübersicht kann in Staffel- oder Kontoform aufgestellt werden.
- (16) Das maßgebende Regelwerk i.S.v. ISA 200 zur Erstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Vermögensübersicht ist vom Stiftungsvorstand schriftlich festzulegen.

### **3. Rechnungslegung nach dem UGB**

#### **3.1. Gesetzliche Regelung**

- (17) Nach § 20 Abs. 6 BStFG 2015 hat der Stiftungsvorstand von Stiftungen, bei denen die gewöhnlichen Ausgaben oder die Ausschüttungen jährlich in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als 1 Million Euro sind, ab dem folgenden Rechnungsjahr an Stelle der Einnahmen- und Ausgabenrechnung einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen. Die §§ 190 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234, 236 bis 239 Abs. 1 und 2 sowie § 243 UGB sind sinngemäß anzuwenden. Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses entfällt, sobald der Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten wird.

#### **3.2. Grundsätze der Gliederung**

- (18) Für die Gliederung der Bilanz ist § 224 UGB sinngemäß anzuwenden. Aufgrund des Zwecks und der Tätigkeit der Stiftung sind die Gliederung der Bilanz sowie die Bezeichnung einzelner Posten gegebenenfalls anzupassen; siehe dazu die Rz (20).
- (19) Bei der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung kann gemäß § 231 UGB zwischen dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren gewählt werden. Das Verfahren kann in der Stiftungserklärung festgelegt werden; sonst liegt die Auswahl eines Verfahrens im Ermessen des Vorstands. Zu Anpassungen siehe die folgende Rz (20).
- (20) Die Stiftung hat die allgemeinen Grundsätze für die Gliederung einzuhalten (§ 223 UGB). Aufgrund der Unterschiede zwischen einer Stiftung und einem gewerbsmäßig tätigen Unternehmen ist es zulässig und, um dem Erfordernis der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu entsprechen, gegebenenfalls erforderlich, das für Kapitalgesellschaften vorgesehene Gliederungsschema zu adaptieren. Hierbei kommen insbesondere die Hinzufügung neuer Posten und die Erweiterung der Untergliederung (§ 223 Abs. 4 UGB) sowie der Entfall von Leerposten (§ 223 Abs. 7 UGB) in Betracht. Weiters können die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst werden, wenn es sich um unwesentliche Posten handelt oder wenn dies der Verbesserung der Klarheit der Darstellung dient, wobei im letzteren Fall eine Aufgliederung im Anhang zu erfolgen hat (§ 223 Abs. 6 UGB). Gemäß § 223 Abs. 8 UGB sind Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu ändern, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Auch eine Umreihung im Gliederungsschema kann geboten sein.
- (21) Bei einer Stiftung, die überwiegend Finanzanlagevermögen hält, kann es geboten sein, das Finanzergebnis an die Spitze der Gewinn- und Verlustrechnung zu stellen. Zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses – etwa, wenn die Stiftung aus zwei unterschiedlichen „Sparten“ (z.B. Liegenschaften, Finanzanlagen) Erträge generiert – kann es zweckmäßig sein, für die einzelnen Bereiche bzw. „Sparten“ – durch Einfügen neuer/anderer Zwischenüberschriften – die Ergebnisse gesondert auszuweisen.

### **3.3. Eigenkapital**

- (22) Der Posten A.I. Eingefordertes Nennkapital i.S.d. § 224 Abs. 3 UGB ist unter sinngemäßer Anwendung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften durch die Bezeichnung „Stiftungskapital“ zu ersetzen.
- (23) Folgende Gliederung des Eigenkapitals wird empfohlen:
- A. Eigenkapital:
1. Stiftungskapital
  2. Gewinnrücklagen
  3. Ergebnisvortrag
- (24) Vermögen, das im Rahmen der Errichtung der Stiftung oder durch Nach- oder Zustiftungen gewidmet wird, ist unmittelbar in das Eigenkapital („Stiftungskapital“) einzubuchen.
- (25) Die Bildung von Gewinnrücklagen ist nach Maßgabe der rechtlichen Möglichkeiten zulässig, sofern ihr nicht Bestimmungen der Stiftungsurkunde entgegenstehen.
- (26) Eine nähere Erläuterung des Eigenkapitals im Anhang kann geboten sein, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage i.S.d. § 222 Abs. 2 UGB zu vermitteln. Es wird empfohlen, die Entwicklung des Eigenkapitals in Form eines Eigenkapitalspiegels darzustellen.

### **3.4. Zuwendungen an Begünstigte**

- (27) Die Rechte auf Zuwendungen an die Begünstigten ergeben sich ausschließlich aus dem Stifterwillen, der sich in der Stiftungsurkunde niederschlägt. Zuwendungen an Begünstigte sind in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals darzustellen.
- (28) Sachzuwendungen mindern das Eigenkapital in der Höhe des Buchwerts des abgangenen Vermögenswerts samt einer allenfalls anfallenden Kapitalertragsteuer (KESt).
- (29) Nutzungszuwendungen sind mit dem der Zuwendung zugeordneten Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung und damit im Ergebnisvortrag enthalten.
- (30) Führen Zuwendungen zu einem negativen Ergebnisvortrag, so ist dieser in einem Posten „Nicht durch Ergebnis gedeckte Zuwendungen“ auszuweisen. Eine detaillierte Erläuterung dieses Postens sowie der Zuwendungen und der auf Zuwendungen allenfalls entfallenden KESt im Anhang ist geboten.

### **3.5. Anhang**

- (31) Der Umfang des Anhangs ergibt sich aus der sinngemäßen Anwendung der §§ 236 ff. UGB. Größenabhängige Befreiungen gelten nicht.

### **3.6. Lagebericht/Tätigkeitsbericht**

- (32) Der Lagebericht der Stiftung ist unter sinngemäßer Anwendung des § 243 UGB aufzustellen, wobei Negativerklärungen nicht erforderlich sind.

- (33) Der Tätigkeitsbericht nach § 20 Abs. 7 BStFG hat die Erfüllung des Stiftungszwecks darzustellen. Wenn er die Angaben entsprechend sinngemäßer Anwendung des § 243 UGB enthält, kann er zugleich den Lagebericht darstellen.

### **3.7. Freiwillige Rechnungslegung nach dem UGB**

- (34) Wird freiwillig ein Jahresabschluss aufgestellt, ist er entsprechend § 20 Abs. 6 BStFG zu erstellen. Die Ausführungen der Abschnitte 3.1. bis 3.6. sind anzuwenden.

## **4. Übergang**

### **4.1. Einnahmen- und Ausgabenrechnung auf Rechnungslegung nach dem UGB**

- (35) Im Rahmen der erstmaligen Rechnungslegung nach dem UGB (vgl. Rz (17)) ist zum Beginn des Rechnungsjahrs eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, die alle Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zu enthalten und den Bilanzierungs- und Bewertungsregeln des § 20 Abs. 6 BStFG i.V.m. den dort zitierten Regelungen des UGB zu entsprechen hat.
- (36) Wenn diesbezügliche Unterlagen vorhanden sind, sind die Vermögensgegenstände mit den Anschaffungskosten bzw. den von diesen durch Abzug planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen abgeleiteten Restwerten zu bewerten; falls die Nutzwerte niedriger sind, sind diese anzusetzen. Wenn keine Anschaffungswerte bekannt sind, sind die Wertansätze durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln (Hinweis auf § 202 Abs. 1 UGB). Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 204 Abs. 1a UGB) können unbewertet bleiben. Rückstellungen und Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.
- (37) Für mit einer Auflage versehene Zuwendungen, die noch nicht widmungsgemäß verwendet sind, ist in die Eröffnungsbilanz ein Passivposten für zweckgewidmete Zuwendungen aufzunehmen (vgl. Rz (7)).
- (38) Die Differenz zwischen Vermögensgegenständen einerseits und Rückstellungen sowie Verbindlichkeiten andererseits stellt das Eigenkapital dar. Jene Vermögensgegenstände und Verpflichtungen, die der Stiftung gemäß der Stiftungsurkunde gewidmet worden sind, sind mit den in Rz (36) angeführten Wertansätzen im Stiftungskapital zu erfassen. Die Residualgröße ist entweder als Gewinnrücklage oder Ergebnisvortrag auszuweisen.
- (39) Die gewählten Wertansätze sind im Anhang zu erläutern.
- (40) In der Bilanz zum Schluss des Rechnungsjahrs und im Anhang sind die Werte der Eröffnungsbilanz als Vergleichswerte darzustellen.

### **4.2. Rechnungslegung nach dem UGB auf Einnahmen- und Ausgabenrechnung**

- (41) Wenn die Schwellenwerte gemäß § 20 Abs. 6 BStFG in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten werden, kann an Stelle einer qualifizierten Rechnungslegung gemäß § 20 Abs. 6 BStFG eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht (vgl. Abschnitt 2.) geführt werden. Die Fortführung der Werte in der Vermögensübersicht wird empfohlen.

## **5. Anwendungszeitpunkt**

- (42) Dieses Fachgutachten ist auf Rechnungsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2020 enden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

## Erläuterungen und Anwendungshinweise

### Zu Rz (19) bis (21):

Das Gliederungsschema könnte bei Stiftungen beispielsweise wie folgt aussehen:

#### A. Ergebnis aus Beteiligungs- und Kapitalvermögen

1. Erträge aus verbundenen Unternehmen
2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen
3. Erträge aus Wertpapieren
4. Zinsen und ähnliche Erträge
5. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
6. Aufwendungen aus Finanzanlagen
7. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, soweit nicht Immobilienvermögen betreffend
8. Zwischensumme aus Z 1 bis 7 (**Ergebnis aus Beteiligungs- und Kapitalvermögen**)

#### B. Ergebnis aus Immobilienvermögen

9. Mieterlöse
10. Abschreibungen auf Immobilien (Gebäude)
11. Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare betriebliche Aufwendungen
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen für Immobilienvermögen
13. Zwischensumme aus Z 9 bis 12 (**Ergebnis aus Immobilienvermögen**)

#### C. Ergebnis aus Spendenverrechnungen

14. Spendenerlöse
15. Verrechnungspflichtige Aufwendungen
16. Zwischensumme aus Z 14 und 15 (**Ergebnis aus Spendenverrechnungen**)

#### D. Sonstiges Ergebnis

17. Sonstige betriebliche Erträge
18. Abschreibungen auf Sachanlagen
19. Sonstige betriebliche Aufwendungen
20. Zwischensumme aus Z 17 bis 19 (**Sonstiges Ergebnis**)

#### E. Gesamtergebnis

21. Zwischensumme aus Z 8, 13, 16 und 20 (**Ergebnis vor Steuern**)
22. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
23. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

Eine Zuordnung der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zu den einzelnen Ergebniskategorien ist zulässig.



**Zu Rz (26):**

Der Eigenkapitalpiegel kann wie folgt aussehen, wobei die wesentlichen Bewegungen zu erläutern sind:

Eigenkapital	1.1.	Zugänge	Abgänge	31.12.
1. Stiftungskapital				
2. Gewinnrücklagen				
3. Ergebnisvortrag				