

Zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegung kleiner Stiftungen

In Deutschland gibt es schätzungsweise mehr als 10.000 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts¹, von denen die weit überwiegende Mehrheit steuerbegünstigt ist. Weder auf Bundes- noch auf Landesebene ist die Rechnungslegung von Stiftungen abschließend gesetzlich geregelt. Nach den meisten Landesstiftungsgesetzen sind die Stiftungen verpflichtet, nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahres(ab)rechnung verbunden mit einer Vermögensübersicht aufzustellen. Sofern einzelne Landesstiftungsgesetze keine Vorschriften zur Rechnungslegung enthalten, schreibt § 259 Abs. 1 BGB als allgemeine Rechenschaftspflicht Stiftungen eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben vor. Unterhält eine Stiftung einen Gewerbebetrieb oder weist sie Kaufmannseigenschaft i.S.d. § 1 Handelsgesetzbuch (HGB) auf, so sind zusätzlich die für alle Kaufleute geltenden allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238 bis 263 HGB) zu beachten. Eine Verpflichtung zur Führung von Büchern und zur Erstellung von Abschlüssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen entsprechend den allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften kann sich nach Steuerrecht bei Überschreiten der in § 141 Abgabenordnung (AO) genannten Schwellenwerte für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte in der Rechtsform der Stiftung ergeben. Nach § 63 Abs. 3 AO müssen steuerbegünstigte Stiftungen ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben für

den Nachweis der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke führen.

Die Uneinheitlichkeit der gesetzlichen Vorgaben zur Rechnungslegung hat zu einer Vielfalt der Arten der Rechnungslegung von Stiftungen geführt. Für ehrenamtlich besetzte Gremien kleiner Stiftungen bedeutet die kaufmännische Rechnungslegung bzw. die Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses aufgrund fehlender Fachkenntnisse verständlicherweise oftmals eine Überforderung. Vor diesem Hintergrund ist für diesen Adressatenkreis eine – auf niedrigerem Niveau ausgestaltete – zweckentsprechende und den gesetzlichen Anforderungen genügende Rechnungslegung (in der Form einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht) vorzuschlagen. Im Folgenden soll dargestellt werden, welche Mindestanforderungen an die Rechnungslegung einer kleinen Stiftung zu stellen sind.

Zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegung

Kleine Stiftungen

Für die zunächst zu beantwortende Frage, für welche Größenordnung einer Stiftung eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht ausreichend ist bzw. wann einer Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen der Vorzug zu geben wäre, gibt es bisher noch keine festgelegten Schwellenwerte.

In dem jüngst verabschiedeten Rechnungslegungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Rechnungslegung von Stiftungen werden als Orientierung die in § 267 HGB definierten Größenmerkmale zur Abgrenzung der kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften herangezogen,

wobei es als sachgerecht angesehen wird, die Größenabgrenzung nach dem Merkmal der Bilanzsumme oder der erhaltenen Zuwendungen bzw. Erträge aus Vermögensverwaltung vorzunehmen; dabei ist das Merkmal maßgeblich, das für sich genommen zur Einordnung in die höhere Größenklasse führt.² Danach wären kleine Stiftungen solche, die die Schwellenwerte von 3.438.000,00 EUR für die Bilanzsumme und von 6.875.000,00 EUR für erhaltene Zuwendungen bzw. Erträge aus Vermögensverwaltung nicht überschreiten. Neben der Empfehlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, die Schwellenwerte des § 267 HGB für die Größeneinordnung einer Stiftung heranzuziehen, werden letztlich, solange keine gesetzlich verpflichtende Vorgabe besteht, die Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensverhältnisse der jeweiligen Stiftung dafür ausschlaggebend sein, welche Form der Rechnungslegung zu bevorzugen ist.

Jahres(ab)rechnung mit einer Vermögensübersicht

Jede Stiftung hat eine mehr oder weniger umfangreiche Buchführung. Am Ende eines Rechnungsjahres, das in der Regel das Kalenderjahr sein wird, wird die Buchführung abgeschlossen. Die Mehrzahl der Landesstiftungsgesetze hat den Begriff der „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“³ bzw. „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“⁴ für die Rechnungslegung gewählt. Es wird somit von den Landesstiftungsgesetzen in der Regel nicht nur die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben gefordert, sondern auch die Erfassung des Vermögens der Stiftung. Dies kann entweder in der Form eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung oder über eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht erfolgen.

Jens Thomsen

Dipl.-Volkswirt,
Prokurist der
Solidaris Revisions-GmbH,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln



Die ausdrückliche Forderung nach zwei Rechnungslegungsinstrumenten steht somit in Einklang mit den Zielen der Rechnungslegung, zum einen der Sicherung des Vermögensbestandes, zum anderen der zweckentsprechenden Mittelverwendung.⁵ Die einfache Einnahmen-/Ausgabenrechnung alleine eignet sich für Stiftungen nicht; denn die Mittelabflüsse können das Stiftungsvermögen angegriffen haben, ohne dass dies im Rechnungswesen deutlich abgebildet worden ist. Der gesetzliche Vertreter der Stiftung hätte somit gegen seine Pflicht zum ungeschmälernten Erhalt des Stiftungsvermögens verstoßen.⁶

Einnahmen- und Ausgabenrechnung

Die Einnahmen-/Ausgabenrechnung und die Vermögensrechnung lassen sich im Unterschied zum Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) in der Regel nicht miteinander abstimmen, d.h. der Überschuss laut Einnahmen-/Ausgabenrechnung und das Jahresergebnis laut Vermögensrechnung weisen im jeweiligen Jahr voneinander abweichende Beträge auf.

Die Einnahmen-/Ausgabenrechnung erfasst alle Zu- und Abflüsse an Geldmitteln bzw. alle Veränderungen des Geldmittelbestandes. Dazu gehören auch:

- reine Finanzierungsvorgänge wie die Aufnahme und Tilgung von Darlehn,
- Investitionen, einschließlich Umschichtungen des Grundstockvermögens, Beträge, die im Namen und für Rechnung eines Dritten vereinnahmt und verausgabt wurden,
- Zugänge aus Sachspenden und Abgänge aus deren Verwendung.⁷

Gesetzliche Vorgaben zur Form der Einnahmen-/Ausgabenrechnung bestehen nicht. Das Institut der Wirtschaftsprüfer schlägt für Stiftungen folgende Gliederung der Einnahmen-/Ausgabenrechnung vor:⁸

1. Einnahmen aus laufender Tätigkeit
2. - Ausgaben aus laufender Tätigkeit
3. = Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)
4. Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens mit Ausnahme der Finanzanlagen
5. - Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen
6. = Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit (b)
7. Finanzierungsfreisetzung / Finanzierungsbedarf (c) = (a) + (b)
8. Einnahmen aus dem Finanzbereich
9. - Ausgaben aus dem Finanzbereich
10. = Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus dem Finanzbereich (d)
11. Erhöhung / Verminderung des Bestandes an Geldmitteln im engeren Sinne (e) = (c) + (d)
12. + Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Anfang der Periode (f)
13. = Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Ende der Periode (g) = (e) + (f)

Soll eine insgesamt projektbezogene Zuordnung der Ausgaben aus laufender Tätigkeit (satzungsgemäße Leistungen, Personalausgaben, Sachausgaben, sonstige Ausgaben) vermittelt werden, sollte diese – so das Institut der Wirtschaftsprüfer – im Rahmen einer Nebenrechnung zur Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung selbst erfolgen, indem für die einzelnen Projekte jeweils diese Ausgabearten genannt werden.

Der wesentliche Nachteil einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung liegt – im Vergleich zur kaufmännischen Rechnungslegung – in der fehlenden Periodenabgrenzung von Geschäftsvorfällen und der daraus resultierenden fehlenden Vergleichbarkeit von Jahresergebnissen. Aus der Einnahmen-/Ausgabenrechnung wird nicht erkennbar, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen werden.

Beispiele:

a) Anlagegüter (Zahlung für mehrere Perioden geleistet)

Die Unterschiede zwischen Einnahmen-/Ausgabenrechnung und kaufmännischer Rechnungslegung treten deutlich bei den Anlagegütern, die einer Stiftung auf Dauer verbleiben, hervor. In der Einnahmen-/Ausgabenrechnung führt eine Investition im Jahr der Anschaffung zu einem Mittelabfluss, somit zu einem negativen Jahresergebnis. In der kaufmännischen Rechnungslegung

erfolgen Investitionen im Jahr der Anschaffung erfolgsneutral; sie werden mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz erfasst. In den Folgejahren werden diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzung verteilt („abgeschrieben“). Dadurch ergibt sich – unter Vernachlässigung anteiliger Abschreibungen im Anschaffungsjahr – im Jahr des Zugangs ein „Null-Ergebnis“ und in den Jahren der Nutzung ein negatives Ergebnis. Eine Aussage über den wirtschaftlichen Erfolg in einer Periode ist damit möglich.⁹

b) Festgeldzinsen (Zahlung für zwei Perioden erhalten)

Am 31.3.01 werden von der Stiftung XY 1 Mio EUR als Festgeld zu einem Zinssatz von 4,0 % bei einer Laufzeit von einem Jahr angelegt. Am 31.3.02 werden auf dem laufenden Geschäftskonto der Stiftung die Zinserträge aus der Festgeldanlage in Höhe von insgesamt 40.000 EUR gutgeschrieben und in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Jahr 02 als Einnahme aus dem Finanzbereich erfasst. Wirtschaftlich betrachtet wären jedoch 30.000 EUR der Periode 01 zuzurechnen, nämlich der Zinsanteil für den Zeitraum 31.3.01 bis 31.12.01. Bezogen auf diesen Geschäftsvorfall ergeben sich für die Einnahmen-/Ausgabenrechnungen die Jahresergebnisse in Höhe von 0 EUR für 01 und 40.000 EUR für 02. Bei Aufstellung

handelsrechtlicher Jahresabschlüsse würde in 01 ein Jahresergebnis von 30.000 EUR und in 02 ein Jahresergebnis von 10.000 EUR ausgewiesen.

Zusätzlich bzw. ggf. alternativ zur seitens des Instituts der Wirtschaftsprüfer vorgeschlagenen Gliederung der Einnahmen-/Ausgabenrechnung empfiehlt sich für steuerbegünstigte Stiftungen eine für steuerliche Zwecke ausgestaltete Darstellung der Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung der sog. „Vier-Sphären-Theorie“ (ideeller Bereich, Zweckbetriebe, Vermögensverwaltung, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe), die wie folgt aussehen könnte:

<p>■ Ideeller Bereich</p> <p>1. Einnahmen (Zuschüsse, Spenden)</p> <p>2. - Ausgaben (Verwaltungskosten, sonstige Ausgaben)</p> <p>3. Überschuss/Verlust</p>
<p>■ Zweckbetriebe</p> <p>4. Einnahmen (Seminarerlöse, Verpflegung und Unterkunft, Eintrittsgelder)</p> <p>5. - Ausgaben (Raumkosten, Honorare, Verpflegungskosten, Unterbringungskosten)</p> <p>6. Überschuss/Verlust</p>
<p>■ Vermögensverwaltung</p> <p>7. Einnahmen (Zinsen, Mieten, Pachten)</p> <p>8. - Ausgaben (Bankgebühren, Abschreibungen)</p> <p>9. Überschuss/Verlust</p>
<p>■ Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe</p> <p>10. Einnahmen (Cafeteria, Werbeeinnahmen)</p> <p>11. - Ausgaben (Wareneinkauf, Druckkosten)</p> <p>12. Überschuss/Verlust</p>
<p>■ Gesamtergebnis (3) + (6) + (9) + (12)</p>

Im **ideellen Bereich** werden keine Leistungen um der von Dritten erbrachten Gegenleistung willen erbracht. Typische Merkmale sind die fehlende Einnahmerzielungsabsicht und das Fehlen wirtschaftlicher Vorteile aus dem Leistungsaustauschverhältnis. Ein **steuerbegünstigter Zweck-**

betrieb im Sinne des § 65 AO ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt. Die §§ 66 bis 68 AO enthalten Sonderregelungen für Zweckbetriebe. Beispielhaft wären hier Krankenhäuser, Kindergärten, kulturelle Veranstaltungen o.ä. zu nennen. In der Praxis kann die Trennung zwischen dem ideellen Bereich und dem Bereich der Zweckbetriebe zu Schwierigkeiten führen. So werden beispielsweise Zuschüsse der öffentlichen Hand in der Literatur dem ideellen Bereich zugeordnet; nach den tatsächlichen Verhältnissen werden diese jedoch häufig in den Zweckbetrieben zur Finanzierung von Personal- und Sachausgaben herangezogen. § 14 Satz 3 AO bestimmt, dass eine **Vermögensverwaltung** vorliegt, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt wird oder unbewegliches Vermögen vermietet oder

Vermögensrechnung

Das Vermögen der Stiftung ist die materielle Grundlage ihrer Geschäftstätigkeit¹¹, d.h. ohne die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens ist die nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht gesichert. Die Einnahmen-/Ausgabenrechnung alleine eignet sich für Stiftungen nicht, weil in ihr keine Fortentwicklung des Stiftungsvermögens abgebildet wird. Mittelabflüsse (Ausgaben) können das Stiftungsvermögen angreifen, ohne dass eine entsprechende Verringerung des Stiftungsvermögens dokumentiert wird. Insofern ist die separate Aufstellung einer Vermögensrechnung oder -übersicht auch für kleine Stiftungen unerlässlich. Die Vermögensrechnung ist eine Übersicht der vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden. Soweit die Landesstiftungsgesetze keine besondere Form der Vermögensrechnung vorschreiben, wird seitens des Instituts der Wirtschaftsprüfer unter Beachtung der Gegebenheiten der Stiftung folgende Gliederung empfohlen, wobei versucht werden sollte, eine Unterteilung der Aktiva nach Grundstockvermögen und übrigen Vermögen vorzunehmen.¹²

Vermögen	Schulden
<p>A. Grundstockvermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>II. Sachanlagen</p> <p>III. Finanzanlagen</p> <p>IV. Vorräte</p> <p>V. Wertpapiere</p> <p>VI. Flüssige Mittel</p> <p>VII. Forderungen</p> <p>B. Übriges Vermögen *</p> <p><small>*) mit entsprechender Aufteilung wie beim Grundstockvermögen</small></p>	<p>A. Stiftungskapital</p> <p>I. Stiftungskapital</p> <p>II. Ergebnismittel</p> <p>III. Mittelvortrag</p> <p>B. Verbindlichkeiten</p> <p>1. Verbindlichkeiten aus erteilten Zusagen</p> <p>2. Ungewisse Verbindlichkeiten</p> <p>3. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</p> <p>4. Übrige Verbindlichkeiten</p>

verpachtet wird. Ein **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** liegt vor, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO vorliegt, der die o.g. Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllt und auch nicht im Zweckbetriebskatalog der §§ 66 - 68 AO ausdrücklich benannt ist.¹⁰

Das Stiftungskapital setzt sich zusammen aus dem Grundstockvermögen einschließlich Zustiftungen. Darüber hinaus sollte zur realen Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens¹³ – ggf. nach Maßgabe eines Preisindex – eine (Stiftungs-)Kapitalerhaltungsrücklage als Bestandteil der freien Rücklage nach § 58 Nr. 7a AO gebildet werden.¹⁴

Die Ergebnisrücklagen setzen sich somit zusammen aus der (Stiftungs-)Kapitalerhaltungsrücklage, der verbleibenden freien Rücklage nach § 58 Nr. 7 a AO und den ggf. gebildeten sog. Projektrücklagen nach § 58 Nr. 6 AO. Bei dem Mittelvortrag handelt es sich um die Stiftungsmittel, die weder einer bestimmten Verwendung zugeführt werden, noch in die Ergebnisrücklagen eingestellt bzw. aus den Ergebnisrücklagen entnommen werden. Mit anderen Worten: Der Mittelvortrag entspricht dem Jahresergebnis nach Rücklagenverwendung.

Hinsichtlich der Bewertung des Vermögens werden zwei Bewertungskonzepte unterschieden:

- das Anschaffungswertprinzip sowie
- die Bewertung zum Zeitwert.

Beim – das HGB prägenden – Anschaffungswertprinzip werden die (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes vom Anschaffungszeitpunkt bis zum Ausscheiden aus dem Vermögen (evtl. vermindert um Abschreibungen) fortgeführt. Alternativ können die Vermögensgegenstände aber auch mit dem ihnen am Stichtag beizulegenden Wert (Zeitwert) bilanziert werden. Dieser Wert ergibt sich insbesondere aus den Wiederbeschaffungskosten (z.B. bei Wertpapieren der aktuelle Kurswert) oder dem Ertragswert (Summe der abdiskontierten Einzahlungsüberschüsse).¹⁵

Entsprechend der Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer ist es grundsätzlich zu empfehlen, die Vermögensgegenstände und Schulden in der Vermögensrechnung nach den einschlägigen Vorschriften des HGB zu bewerten.¹⁶ Je nach Umfang sollten kleine Stiftungen für interne Zwecke darüber hinaus gegebenenfalls eine zweite Vermögensrechnung nach der Bewertung zum Zeitwert, die alle stillen Reserven der Stiftung offenlegt, aufstellen.

Abzulehnen ist die Vermischung der beiden Bewertungskonzepte, d.h. eine ggf. vorgenommene Bilanzierung zu Zeitwerten sollte sich auf sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden beziehen.¹⁷ Aufwertungsbeträge aus der Bewertung zu Zeitwerten sollten hierbei in

eine Neubewertungsrücklage eingestellt werden. Soweit Gegenstände, die mit Stiftungsvermögen finanziert sind, aufgewertet werden, ist darauf zu achten, dass eine Auflösung dieser Neubewertungsrücklage (z.B. bei Realisierung von in Wertpapieren enthaltenen stillen Reserven) nur in Richtung des Stiftungsvermögens möglich ist.¹⁸

Fazit

Kleine Stiftungen sind, sofern nach Handels- oder Steuerrecht die Einhaltung der allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238 bis 263 HGB) nicht zwingend vorgegeben ist, relativ frei in der Ausgestaltung ihrer Rechnungslegung. Die Landesstiftungsgesetze geben in der Regel die Aufstellung einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht vor. Die Aufstellung einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung alleine reicht nicht aus, weil sie keinen Nachweis der Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens liefert. Ehrenamtlich Tätige bzw. die gesetzlichen Vertreter kleiner Stiftungen sind dazu angehalten, am Schluss des Geschäftsjahres ausgehend von der Einnahmen-/Ausgabenrechnung zusätzlich eine Vermögensübersicht aufzustellen. Hierbei sollte dem realen Wert des Stiftungsvermögens – ggf. nach Maßgabe eines Preisindexes – durch die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage Rechnung getragen werden.

Um Missverständnissen vorzubeugen, bleibt abschließend festzuhalten, dass der Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung – auch wenn eine gesetzliche Verpflichtung nicht bestehen sollte – aufgrund seiner gravierenden Vorteile (Periodisierung einzelner Geschäftsvorfälle, Vergleichbarkeit von Jahresergebnissen, Abstimbarkeit von Jahresergebnis Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) in jedem Fall auch für kleine Stiftungen der Vorzug zu geben ist. Insofern kann die auf niedrigerem Niveau ausgestaltete Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht nur den Stiftungen empfohlen werden, deren Verhältnisse überschaubar sind und deren ehrenamtlich

Rechnungslegende mit der Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses überfordert sind.

- ¹ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Verzeichnis der Deutschen Stiftungen, 2000
- ² IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), verabschiedet vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 25.2.2000. Auch wiedergegeben in: Dr. Josef Gronemann, Die ROTEN SEITEN, Beilage zum Magazin Stiftung&Sponsoring, Heft 5/2000
- ³ Vgl. bspw. § 9 Abs. 2 Nr. 2 Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg (StiftG BW)
- ⁴ Vgl. bspw. § 19 Abs. 1 Stiftungsgesetz für Brandenburg (StiftGBbg), § 7 Nr. 2 Hessisches Stiftungsgesetz (HStG), § 10 Abs. 2 Nr. 2 Stiftungsgesetz für Schleswig Holstein (StiftG SH), § 8 Abs. 1 Nr. 2 Berliner Stiftungsgesetz (StiftG Bln)
- ⁵ Vgl. Dr. Franz Merl/Claus Koss, Bilanzierung, Bewertung, Rücklagenbildung und Prüfung, Handbuch Stiftungen, Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), 1998, S. 1061
- ⁶ Vgl. Dr. Franz Merl/Claus Koss, a.a.O., S. 1061
- ⁷ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen (IDW HFA 4/1995), B.II.1. i.V.m. B.I.2.
- ⁸ Vgl. IDW RS HFA 5: Tz 77
- ⁹ Zur Veranschaulichung vgl. Beispielfall in: Warum ist die Bilanzierung für größer werdende Stiftungen empfehlenswert?, Harald Spiegel, Stiftung&Sponsoring, Heft 3/1999
- ¹⁰ Zur Vier-Sphären-Theorie vgl. ausführlicher: Stefan Schick, Gemeinnützigkeitsrecht für soziale Einrichtungen, 1997, S. 46-67
- ¹¹ Seifart/v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, § 10, Rz 1
- ¹² Vgl. IDW RS HFA 5: Tz 82
- ¹³ Vgl. IDW RS HFA 5: Tz 55
- ¹⁴ Vgl. ausführlicher Harald Spiegel, Die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens im Rahmen der Rechnungslegung, sowie Josef Marquard/Dr. Ulrich Hauck, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, Die ROTEN SEITEN, Beilage zum Magazin Stiftung&Sponsoring, Heft 1/1998
- ¹⁵ Vgl. ausführlicher Dr. Franz Merl/Claus Koss, Die Bewertung des Stiftungsvermögens, Die ROTEN SEITEN, Beilage zum Magazin Stiftung&Sponsoring, Heft 5/1998
- ¹⁶ Vgl. IDW RS HFA 5: Tz 81
- ¹⁷ Vgl. IDW RS HFA 5: Tz 49
- ¹⁸ Vgl. Harald Spiegel, Die Bestandserhaltung..., S.7