



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

## AFRAC-Stellungnahme 25

# Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB)

Stellungnahme

**Einzelfragen zur Rechnungslegung von  
Privatstiftungen**

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

---

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC  
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhänder  
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6  
1120 Wien  
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: [office@frac.at](mailto:office@frac.at)

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee  
All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC 25 (Dezember 2015), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 25 Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB),  
(Dezember 2015), Rz ...

## Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Dezember 2014	
Überarbeitung	Dezember 2015	Berücksichtigung der Änderungen des UGB aufgrund des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014

## Inhaltsübersicht

<b>1. Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen .....</b>	<b>3</b>
2.1. Was bedeutet die Anweisung des § 18 PSG, die dort angeführten Bestimmungen des UGB sinngemäß anzuwenden? .....	3
2.2. Besteht für die gesetzlichen Vertreter von Privatstiftungen die Verpflichtung, ein rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem einzurichten? .....	3
2.3. Wie haben die Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung auszusehen? .....	4
2.4. Wie ist das Eigenkapital darzustellen? .....	5
2.5. Wie sind Zuwendungen an Begünstigte bilanziell darzustellen? .....	6
2.6. Wie sind gesonderte Rechnungskreise darzustellen? .....	6
2.7. Zu den Besonderheiten des Lageberichts bei Privatstiftungen.....	7
2.8. Wie ist die Zwischenkörperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 2 KStG im Jahresabschluss von Privatstiftungen zu behandeln?.....	8
<b>3. Erstmalige Anwendung.....</b>	<b>9</b>
<b>Erläuterungen .....</b>	<b>10</b>

## 1. Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich

- (1) Gegenstand dieser AFRAC-Stellungnahme ist die Beantwortung von Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen. Eine abschließende Behandlung sämtlicher Themen rund um die Rechnungslegung bei Privatstiftungen ist nicht Ziel dieser Stellungnahme. Aus diesem Grund wurde für die Stellungnahme das Format von Fragen und Antworten gewählt.
- (2) In den Anwendungsbereich dieser AFRAC-Stellungnahme fallen ausschließlich Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG). Die AFRAC-Stellungnahme bezieht sich somit nicht auf andere Stiftungen, wie insbesondere solche, die auf dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) oder auf Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzen beruhen, oder sondergesetzlich eingerichtete Stiftungen des öffentlichen Rechts.
- (3) Das Privatstiftungsgesetz definiert die Privatstiftung als einen Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; die Privatstiftung genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs 1 PSG). Gemäß § 1 Abs 2 PSG darf eine Privatstiftung nicht
  - eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben;
  - die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft übernehmen;
  - unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.
- (4) Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde) errichtet; sie entsteht mit der Eintragung ins Firmenbuch (§ 7 Abs 1 PSG). Der Privatstiftung muss ein Vermögen im Wert von mindestens EUR 70.000 gewidmet werden (§ 4 PSG).

- (5) Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf den Jahresabschluss. Fragen im Zusammenhang mit einem Konzernabschluss werden nicht behandelt.

## **2. Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen**

### **2.1. Was bedeutet die Anweisung des § 18 PSG, die dort angeführten Bestimmungen des UGB sinngemäß anzuwenden?**

- (6) Auf die Rechnungslegung der Privatstiftung sind gemäß § 18 PSG die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs 1, 226 Abs 3 bis 234 und 236 bis 239 UGB, § 243 UGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 UGB über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden.
- (7) Gemäß § 18 PSG iVm § 222 UGB hat der Stiftungsvorstand innerhalb der ersten fünf Monate des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr den Jahresabschluss (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) sowie einen Lagebericht aufzustellen und gegebenenfalls den Mitgliedern eines Aufsichtsrats vorzulegen. Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind von allen Mitgliedern des Stiftungsvorstands zu unterzeichnen.
- (8) Nach Aufstellung hat der Stiftungsvorstand den Jahresabschluss unverzüglich dem Stiftungsprüfer zur Prüfung zu übergeben. Eine gesetzliche Pflicht zur Offenlegung besteht nicht, da das PSG nicht auf die maßgeblichen Regelungen in den §§ 277 ff UGB verweist.

### **2.2. Besteht für die gesetzlichen Vertreter von Privatstiftungen die Verpflichtung, ein rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem einzurichten?**

- (9) Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu führen (§ 18 PSG iVm § 190 UGB). Daraus ergibt sich die Verpflichtung des Stiftungsvorstands, für die Einrichtung eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems zu sor-

gen. Dessen Ausgestaltung hängt im Einzelfall vom Umfang des Vermögens der Stiftung und der Komplexität ihrer Aktivitäten ab.

### **2.3. Wie haben die Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung auszusehen?**

- (10) Für die Gliederung der Bilanz ist § 224 UGB sinngemäß anzuwenden. Aufgrund des Zwecks und der Tätigkeit der Privatstiftung sind die Gliederung der Bilanz sowie die Bezeichnung einzelner Posten gegebenenfalls anzupassen (siehe Rz (12)).
- (11) 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 (12).
- (12) Die Privatstiftung hat die allgemeinen Grundsätze für die Gliederung einzuhalten (§18 PSG iVm § 223 UGB). Aufgrund der Unterschiede zwischen einer Privatstiftung 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 Pos-

ten 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.

- (13) Bei einer Privatstiftung, 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 Privatstiftung aus zwei unterschiedlichen „Sparten“ (zB Liegenschaften, Finanzanlagen) Erträge generiert – kann es zweckmäßig sein, für die einzelnen Bereiche bzw „Sparten“ – durch Einfügen neuer/anderer Zwischenüberschriften – die Ergebnisse gesondert auszuweisen.

#### **2.4. Wie ist das Eigenkapital darzustellen?**

- (14) Der Posten A.I. Nennkapital iSd § 224 Abs 3 UGB ist unter sinngemäßer Anwendung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften durch die Bezeichnung „Stiftungskapital“ zu ersetzen.
- (15) Das AFRAC empfiehlt folgende Gliederung des Eigenkapitals:
- Eigenkapital:
1. Stiftungskapital
  2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
  3. Ergebnisvortrag
- (16) Vermögen, das im Rahmen der Errichtung der Privatstiftung sowie durch Nach- oder Zustiftungen gewidmet wird, ist unmittelbar in das Eigenkapital („Stiftungskapital“) einzubuchen.
- (17) Die Entwicklung des Eigenkapitals ist in Form eines Eigenkapitalspiegels darzustellen. Auch kann eine nähere Erläuterung im Anhang geboten sein, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage iSd § 222 Abs 2 UGB zu vermitteln.



## **2.5. Wie sind Zuwendungen an Begünstigte bilanziell darzustellen?**

- (18) Die Rechte auf Zuwendungen an die Begünstigten ergeben sich ausschließlich nach dem Stifterwillen, der sich in der Stiftungsurkunde niederschlägt. Zuwendungen an Begünstigte sind in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals darzustellen.
- (19) Sachzuwendungen mindern das Eigenkapital in der Höhe des Buchwerts des abgegangenen Vermögenswerts samt einer allenfalls anfallenden Kapitalertragsteuer (KESt).
- (20) Nutzungszuwendungen sind mit dem der Zuwendung zugeordneten Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung und damit im Ergebnisvortrag enthalten.
- (21) 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 entfallenden KESt im Anhang ist geboten.

## **2.6. Wie sind gesonderte Rechnungskreise darzustellen?**

- (22) Durch entsprechende Ausgestaltung der Stiftungs(zusatz)urkunde kann der Stifter das Vermögen sowie Erträge und Aufwendungen auf gesonderte Rechnungskreise für verschiedene Begünstigtengruppen aufteilen. Eine nach Rechnungskreisen getrennte Darstellung des Vermögens und der Erträge bzw Aufwendungen der Privatstiftung in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht zulässig, weil das gesamte Vermögen im Eigentum der Privatstiftung steht. Es kann nur eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung (gesamt für alle Kreise) geben. Zulässig ist aber die Einrichtung jeweils eigener Rechnungskreise und deren Erfassung in der Buchhaltung.
- (23) Sofern in der Stiftungsurkunde nicht vorgesehen, besteht keine Verpflichtung, die einzelnen Rechnungskreise im Anhang darzustellen.

## **2.7. Zu den Besonderheiten des Lageberichts bei Privatstiftungen**

### **2.7.1. Haben alle Privatstiftungen einen Lagebericht aufzustellen, der über die Angaben zur Erfüllung des Stiftungszwecks hinausgeht?**

(24) Jede Privatstiftung hat einen Lagebericht aufzustellen, in dem auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen ist.

### **2.7.2. Sind Angaben im Lagebericht, die sich auf Unternehmen beziehen, für Privatstiftungen erforderlich?**

(25) Der Lagebericht der Privatstiftung ist unter sinngemäßer Anwendung des § 243 UGB aufzustellen, wobei Negativerklärungen nicht erforderlich sind. Für den Aufbau des Lageberichts kann die in der AFRAC-Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ empfohlene Grundstruktur sinngemäß herangezogen werden. Entsprechend der Vorgabe einer sinngemäßen Anwendung besteht der Lagebericht aus einem Bericht über die Entwicklung des Vermögens und der Erträge und Aufwendungen, die dafür wesentlichen Ursachen und die wirtschaftliche Lage, einem Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken und gegebenenfalls einem Bericht über Forschung und Entwicklung.

### **2.7.3. Wie ist die Erfüllung des Stiftungszwecks darzustellen?**

(26) Gemäß § 18 zweiter Satz PSG ist im Lagebericht auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen. Es ist darzustellen, wie der Stiftungszweck im abgelaufenen Geschäftsjahr erfüllt worden ist und wie seine Erfüllung in Zukunft beabsichtigt ist. Nach der Natur der Privatstiftung kommt den Angaben über die Erfüllung des Stiftungszwecks große Bedeutung zu. Maßgeblich sind nicht nur Kennzahlen, sondern auch andere Umstände, wie etwa welchen Begünstigten welche Leistungen erbracht worden sind.

(27) Eigennützige Privatstiftungen haben im Lagebericht die wesentlichen Maßnahmen zu beschreiben, die zur Erfüllung des Stiftungszwecks gesetzt wor-

den sind. Bei fremdnützigen Privatstiftungen kommen darüber hinaus insbesondere folgende Angaben in Betracht:

- eine Erläuterung der geförderten Zwecke (ggf weiter untergliedert nach geplanten, durchgeführten bzw im Geschäftsjahr beendeten Projekten oder Tätigkeiten)
- eine Erläuterung der Höhe der geplanten, bewilligten und ausgezahlten Mittel sowie der Leistungsempfänger
- Ausführungen zur Kapitalerhaltung
- besondere Auflagen, zB Vermögenserhaltung, die Zahlung von Nachlassverbindlichkeiten sowie der Unterhalt des Stifters und von Begünstigten
- wesentliche Beschlüsse der Organe
- ein Ausblick auf künftige Entwicklungen

Wird dem Stiftungsvorstand bei Zuwendungen ein Ermessen eingeräumt, hat er auch kurz die Gründe für die vorgenommene Ermessensausübung im Lagebericht darzustellen.

## **2.8. Wie ist die Zwischenkörperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 2 KStG im Jahresabschluss von Privatstiftungen zu behandeln?**

- (28) Die Zwischenkörperschaftsteuer kann nie zu einem Steueraufwand der Stiftung führen, obwohl diese nach dem Gesetz Schuldnerin der Steuer ist. Wird in Höhe der abzuführenden Zwischenkörperschaftsteuer eine Rückstellung gebildet, so ist dafür ein entsprechender Ausgleichsposten anzusetzen. Im Zeitpunkt der Zahlung ist der Ausgleichsposten gegen die Rückstellung zu verrechnen und in Höhe der gezahlten Zwischenkörperschaftsteuer eine Forderung gegenüber der Republik Österreich in die Bilanz einzustellen.
- (29) Die Forderung an die Republik Österreich unterliegt zwar keinem Ausfallrisiko, die Unverzinslichkeit mindert jedoch ihren Wert. In der Bilanz ist die Forderung

mit ihrem Barwert anzusetzen, wobei die Abzinsung von der Fristigkeit abhängt.

(30) Im Anhang sind darzustellen und zu erläutern:

- der Nennbetrag der Forderung aufgrund der noch nicht verrechneten Zahlungen von Zwischenkörperschaftsteuer und dessen Veränderung aufgrund von Zahlungen und von Rückverrechnungen von Zwischenkörperschaftsteuer sowie
- der Zinsenabzug (mit Angabe der Berechnung des Zinsenabzugs zugrunde gelegten erwarteten Fristigkeit und des angenommenen Zinssatzes) und die Veränderung der Abzinsung der Forderung in der Gewinn- und Verlustrechnung.

### **3. Erstmalige Anwendung**

(31) Diese Stellungnahme ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2015 enden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

## Erläuterungen

### Zu Rz (1) bis (5):

Mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) wurde die Richtlinie 2013/34/EU in Österreich umgesetzt. Durch das RÄG 2014 wurde das UGB angepasst, nicht aber § 18 PSG. Die neuen Bestimmungen des UGB sind unter Berücksichtigung bestimmter Übergangsvorschriften für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, in Kraft getreten.

### Zu Rz (3):

Nach § 1 Abs 2 Z 1 PSG darf eine Privatstiftung keine gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht. Dies bedeutet, dass Privatstiftungen eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit iSd § 1 UGB untersagt ist. Sollte diese Grenze verletzt werden, so kann dies zur Auflösung der Privatstiftung durch das Gericht führen (§ 35 Abs 1 Z 5 PSG). Aus den Gesetzesmaterialien zum PSG ergibt sich, dass das Verbot einer über eine Nebentätigkeit hinausgehenden gewerbsmäßigen Tätigkeit vor allem darin begründet ist, dass die Privatstiftung wegen ihrer Eigentümerlosigkeit für das Risiko einer unternehmerischen Tätigkeit nicht geeignet ist. Dazu wird in den Materialien aber auch ausdrücklich festgehalten, dass ihr die Ausübung von Nebentätigkeiten, wie sie in Lehre und Rechtsprechung anerkannt werden, insbesondere in der Land- und Forstwirtschaft, nicht vorenthalten bleiben soll; ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist nach ihrem Umfang sowie ihrem Zusammenhang mit dem Stiftungszweck und mit dem der Privatstiftung zur Verfügung stehenden Vermögen zu beurteilen. Demnach entfaltet eine Privatstiftung, die Immobilienvermögen, insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, hält und bewirtschaftet oder verpachtet, im Regelfall keine vom PSG untersagte unternehmerische Tätigkeit.

Die Frage der Abgrenzung einer zulässigen wirtschaftlichen Aktivität gegenüber einer nicht mehr zulässigen unternehmerischen (gewerbsmäßigen) Tätigkeit stellt sich vor allem, wenn die Privatstiftung Liegenschaftsvermögen hält und durch Vermietung laufende Erträge erzielt. Ein ähnliches Problem ergibt sich, wenn die Rechnungslegungspflicht einer GmbH & Co KG davon abhängt, ob sie unternehmerisch tätig ist (vgl §§ 189 Abs 1 Z 2 lit b und 221 Abs 5 UGB). Nach der Rechtsprechung des OGH liegt eine unternehmerische Tätigkeit dann nicht vor, wenn sich die Vermietung auf eine Liegenschaft erstreckt, auch wenn für die Nutzung dieser Liegenschaft mehrere Mietverträge abgeschlossen werden sollten. Diese Wertung ist auch auf die Privatstiftung übertragbar, wobei anzumerken ist, dass nach den vorliegenden Entscheidungen des OGH nicht ausgeschlossen worden ist, dass auch die Vermietung mehrerer Immobilien noch nicht zwingend zur Unternehmereigenschaft führt. Denn der OGH hat betont, dass die Verwaltung und Bewirtschaftung des eigenen Vermögens nicht notwendigerweise eine unternehmerische Tätigkeit ist.

## **Zu Rz (6):**

Die in § 18 PSG angeführten Bestimmungen des UGB sind „sinngemäß“ anzuwenden. Dazu führen die Erläuterungen zur RV zum PSG, 1132 BlgNR 18. GP, aus: „So ist als „Kaufmann“ im Sinn der genannten Bestimmungen die Privatrechtsstiftung anzusehen; an die Stelle des „Handelsgewerbes“ tritt die Tätigkeit der Privatrechtsstiftung, an die Stelle des Eigenkapitals das Stiftungsvermögen [in der gegenständlichen AFRAC-Stellungnahme als „Stiftungskapital“ bezeichnet]. Gesellschafter gibt es in der Privatrechtsstiftung nicht, ebensowenig einen Firmenwert oder Aktien. Darauf bezügliche Bestimmungen sind nicht anwendbar.“

Die sinngemäße Anwendung gebietet eine objektiv-teleologische Interpretation der sinngemäß anzuwendenden Bestimmung. Die Gesetzesauslegung hat den Sinn, eine Bestimmung unter Bedachtnahme auf den Zweck der Regelung zu erfassen. Die gesetzgeberische Regelung und die darin zum Ausdruck kommenden Wertmaßstäbe sind selbständig und zu Ende zu denken (OGH 28.6.2007, 2 Ob 39/07k; OGH 24.3.2003, 9 Ob 241/02k).

## **Zu Rz (9):**

In manchen Gesetzen (§ 22 Abs 1 GmbHG, § 82 AktG und § 22 Abs 1 GenG) wird die Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter, für die Einrichtung eines Rechnungswesens und eines internen Kontrollsystems zu sorgen, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht, ausdrücklich vorgesehen. Doch bereits aus den das Rechnungswesen im Allgemeinen regelnden Bestimmungen des UGB lässt sich die Verpflichtung zur Einrichtung eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems ableiten.

Obwohl es im PSG keine ausdrückliche Bestimmung zur Errichtung eines internen Kontrollsystems gibt, ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere der ordnungsmäßigen Buchführung, und dem Grundsatz der Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit, dass ein rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem erforderlich ist; die §§ 243a Abs 2 und 267 Abs 3b UGB schreiben Angaben dazu im (Konzern-)Lagebericht vor. Folgt man der internationalen Praxis und betrachtet das Rechnungslegungssystem als Bestandteil des internen Kontrollsystems, dann sind die Vorschriften des § 190 UGB über die „Führung der Bücher“ als Regelungen zu Bestandteilen des internen Kontrollsystems anzusehen.

## **Zu Rz (12):**

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. In Ausnahmefällen wird dies auch für mit Großbuchstaben oder römischen Zahlen versehene Posten als zulässig erachtet (vgl. *Hofians in Straube*, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 223 Rz 40). Ein solcher Ausnahmefall kann bei Privatstiftungen vorliegen.

Gemäß § 27a SpG kann eine Sparkasse ihr Unternehmen oder den bankgeschäftlichen Teilbetrieb in eine Sparkassen Aktiengesellschaft einbringen (Anteilsverwaltende Sparkasse). Anteilsverwaltende Sparkassen haben gemäß § 23 Abs 2 SpG das Gliederungsschema der Anlage 2 zu § 43 BWG anzuwenden. Anteilsverwaltende Sparkassen können nach den Bestimmungen des § 27a SpG in eine Privatstiftung umgewandelt werden. Bei solchen Privatstiftungen, welche gemäß § 27a SpG aus der Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse entstanden sind, sind die Besonderheiten des SpG zu beachten, wonach die Sparkasse nach der formwechselnden Umwandlung als Privatstiftung weiter besteht. Daher ist es geboten, dass diese Privatstiftungen das Gliederungsschema der Anlage 2 zu § 43 BWG in sinngemäßer Anwendung von § 23 Abs 2 SpG weiter anwenden.

**Zu Rz (13):**

Das Gliederungsschema bei Privatstiftungen iSd Rz (13) könnte beispielsweise wie folgt aussehen:

**A. Ergebnis aus Beteiligungsvermögen**

1. Erträge aus verbundenen Unternehmen
2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen
3. Zwischensumme aus Z 1 bis 2 (**Ergebnis aus Beteiligungsvermögen**)

**B. Ergebnis aus Kapitalvermögen**

4. Erträge aus Wertpapieren
5. Zinsen und ähnliche Erträge
6. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
7. Aufwendungen aus Finanzanlagen
8. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
9. Zwischensumme aus Z 4 bis 8 (**Ergebnis aus Kapitalvermögen**)

**C. Ergebnis aus Immobilienvermögen**

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

**D. Sonstiges Ergebnis**

- 15. Sonstige betriebliche Erträge
- 16. Abschreibungen auf Sachanlagen
- 17. Sonstige betriebliche Aufwendungen
- 18. Zwischensumme aus Z 15 bis 17 (**Sonstiges Ergebnis**)

**E. Gesamtergebnis**

- 19. Zwischensumme aus Z 3, 9, 14 und 18 (**Ergebnis vor Steuern**)
- 20. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 21. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

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

**Zu Rz (15):**

Da es sich bei der Privatstiftung um eine eigentümerlose juristische Person handelt, die keine den Kapitalgesellschaften vergleichbaren Kapitalerhaltungsvorschriften kennt, ist die in § 224 UGB vorgeordnete Unterteilung des Eigenkapitals in Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und das Bilanzergebnis und allfällige weitere Kapitalposten im Stiftungsrecht obsolet. Daher ist das Eigenkapital in „Stiftungskapital“, „Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde“ und „Ergebnisvortrag“ zu gliedern, wobei jedenfalls zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögenslage iSd § 236 UGB im Anhang die Entwicklung des Stiftungskapitals darzustellen ist.

Falls das Eigenkapital negativ wird, ist die Überschrift „Eigenkapital“ durch die Bezeichnung „negatives Eigenkapital“ zu ersetzen.

**Ergebnisvortrag**

Im Posten „Ergebnisvortrag“ sind die kumulierten Jahresergebnisse – soweit sie nicht aufgrund der Stiftungsurkunde den Gewinnrücklagen zuzuweisen sind – auszuweisen. Da dieser Posten sowohl positiv als auch negativ sein kann, soll die Bezeichnung „Ergebnisvortrag“ gewählt werden.

**Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde**

Absichtserklärungen – also außerhalb der Stiftungserklärung abgegebene Erklärungen des Stifters an den Vorstand oder auch an einen Beirat –, in welchen beispielsweise eine jährliche Dotierung einer Gewinnrücklage vorgesehen sein kann, entfalten keine normative Wirkung. Deswegen stellt Kapital, das nach einer derartigen Absichtserklärung einer Gewinnrücklage zuzuführen ist, kein „gebundenes



Kapital“ dar. Ein gesonderter Ausweis (im Posten „Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde“) ist daher in diesem Fall nicht erforderlich. Eine Angabe im Anhang kann in Betracht gezogen werden.

**Zu Rz (16):**

Als Stiftungskapital wird das gewidmete Vermögen dargestellt. Die Widmung des Mindestvermögens (dieses beträgt gemäß § 4 PSG EUR 70.000) ist in der Stiftungsurkunde vorzunehmen. Darüber hinaus kann anlässlich der Errichtung der Privatstiftung weiteres Vermögen in der Stiftungsurkunde gewidmet werden. Über das Mindestvermögen hinausgehendes Vermögen kann aber auch im Zuge der Errichtung der Privatstiftung in einer Stiftungszusatzurkunde gewidmet werden. Für nachträgliche Vermögenswidmungen durch den Stifter außerhalb von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde hat sich die Bezeichnung „Nachstiftung“, für solche durch Dritte der Begriff der „Zustiftung“ durchgesetzt.

„Zustiftungen“ müssen von Spenden an die Privatstiftung abgegrenzt werden, welche nicht direkt ins Stiftungskapital gebucht werden, sondern erfolgswirksam zu verbuchen sind.

Zahlungen und Zuwendungen durch Dritte an eine *eigennützige* Privatstiftung stellen im Regelfall Zustiftungen dar und erhöhen das Stiftungskapital. Zahlungen und Zuwendungen durch Dritte an eine *fremdnützige* Privatstiftung stellen im Zweifel – wenn sie nicht ausdrücklich dem Vermögen der Privatstiftung gewidmet werden – Spenden dar und sind erfolgswirksam zu erfassen.

**Zu Rz (17):**

Im Eigenkapitalspiegel sind zumindest die Zugänge, die Abgänge sowie allenfalls vorgenommene Umbuchungen im Eigenkapital darzustellen. Zugänge im Stiftungskapital entstehen durch Nach- und Zustiftungen. Abgänge im Stiftungskapital können sich durch Widerruf von Stiftungsvorgängen ergeben. Gewinne erhöhen den Ergebnisvortrag bzw – wenn die Stiftungsurkunde eine Zuweisung an die Gewinnrücklagen vorsieht – durch Umbuchung die Gewinnrücklagen. Verluste sowie Zuwendungen verringern den Ergebnisvortrag (siehe hierzu Rz 2.5(21)).

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

Eigenkapital	1.1.	Zugänge	Abgänge	31.12.
1. Stiftungskapital				
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde				

3. Ergebnisvortrag				
--------------------	--	--	--	--

**Zu Rz (18):**

Ein Ausweis von Zuwendungen als Ergebnisverwendung in der Gewinn- und Verlustrechnung entspricht nicht einem möglichst getreuen Bild iSd § 222 Abs 2 UGB, sodass die Gewinn- und Verlustrechnung mit dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag endet. Der Grund für die Ablehnung der „Variante“ des Ausweises als Ergebnisverwendung besteht insbesondere darin, dass die Stellung von Begünstigten einer Privatstiftung unterschiedlich zu jener der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist. Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft haben Mitgliedschaftsrechte, während die Privatstiftung keine Eigentümer hat. Die Rechte auf Zuwendungen an die Begünstigten ergeben sich ausschließlich nach dem Stifterwillen, der sich in der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde niederschlägt. Ein weiterer Grund für die Ablehnung des Ausweises von Zuwendungen als Ergebnisverwendung ergibt sich aus der Natur der Zuwendung, die aus allen Bereichen des Eigenkapitals erfolgen kann, sofern die Stiftungsurkunde keine anderen Bestimmungen enthält. Kapitalgesellschaften können hingegen ausschließlich aufgrund eines Bilanzgewinns Ausschüttungen vornehmen. Für die Zuwendungen an Begünstigte ist nach den gesetzlichen Vorschriften kein erzielter Gewinn bzw kein ausgewiesener Bilanzgewinn erforderlich. Aus diesen Gründen sollen Zuwendungen an Begünstigte ausschließlich in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals dargestellt werden.

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

Eine Legaldefinition des Zuwendungsbegriffs gibt es nicht. Unter Zuwendungen von Privatstiftungen sind im Wesentlichen unentgeltliche Vermögensübertragungen von Privatstiftungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte zu verstehen. Zuwendungen von Privatstiftungen können sowohl in Geldwerten als auch in Sachwerten oder in der unentgeltlichen Überlassung von Nutzungsmöglichkeiten erfolgen.

Bei Sachzuwendungen werden Teile des Vermögens der Privatstiftung (zB eine Liegenschaft oder sonstige Sachwerte) an den Begünstigten übertragen – es handelt sich in der Regel um eine einmalige Leistung. Werden hingegen Vermögensgegenstände nicht ins Eigentum des Begünstigten übertragen, sondern (im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses) Nutzungsmöglichkeiten daran eingeräumt, spricht man von Nutzungszuwendungen (zB die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung).

Sach- und Nutzungszuwendungen von inländischen nicht gemeinnützigen Privatstiftungen unterliegen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG der KEST, sofern keine steuerneutrale Substanzauszahlung vorliegt. Die Bemessungsgrundlage für den KEST-Abzug ist eigens nach den Sonderbestimmungen des § 15 Abs 3 Z 2 EStG zu ermitteln. Demnach sind Zuwendungen mit jenem Betrag anzusetzen, welcher für das

einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen bzw sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung vom Begünstigten hätte aufgewendet werden müssen.

Grundsätzlich ist der Begünstigte Schuldner der KEST in Höhe von 25%. Wird die KEST jedoch von der Privatstiftung und nicht vom Begünstigten getragen, so gilt auch die Übernahme der KEST als Zuwendung, und somit ist auch diese wiederum kapitalertragsteuerpflichtig. In Summe ergibt sich daher eine KEST-Belastung in Höhe von 33,33%.

**Zu Rz (25):**

Unter sinngemäßer Anwendung der entsprechenden Grundsätze und Vorschriften hat der Lagebericht sohin insbesondere folgende Inhalte zu enthalten:

- den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage der Privatstiftung; dabei ist auch über die Stiftungstätigkeit und die Rahmenbedingungen zu berichten (Wirtschaftsbericht)
- Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung der Stiftung, Beschreibung der wesentlichen Risiken und Ungewissheiten und Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist. Beim Risiko ist neben den operativen Risiken auch auf die rechtlichen Risiken einzugehen. Zu den rechtlichen Risiken zählen bei der Stiftung auch vorbehaltenen Stiftungsrechte und Ansprüche gegen den Stifter, sofern diese Auswirkungen auf die Stiftung haben (Prognose- und Risikobericht)
- Ein Bericht über Forschung und Entwicklung ist nur für jene Stiftungen relevant, die aufgrund ihres Stiftungszwecks Forschung und Entwicklung betreiben.

**Zu Rz (28):**

Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs 3 KStG fallen, sind bestimmte in § 13 Abs 3 und 4 KStG taxativ aufgezählte Erträge von der allgemeinen Einkünfte- und Einkommensermittlung ausgenommen; sie werden gemäß § 22 Abs 2 KStG versteuert. Die in § 22 Abs 2 KStG davor mit 12,5% normierte Zwischensteuer wurde mit Wirkung ab der Veranlagung 2011 (§ 26c Z 23 lit f KStG idF BudgetbegleitG 2011) auf 25% erhöht.

Gemäß § 13 Abs 3 letzter Satz KStG unterbleibt die Zwischenbesteuerung insoweit, als im Veranlagungszeitraum des Zuflusses von zwischensteuerpflichtigen Beträgen Zuwendungen iSv § 27 Abs 5 Z 7 EStG an Begünstigte getätigt worden sind, dafür KEST einbehalten und abgeführt worden ist und keine Entlastung von der KEST aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt.

Bei späteren Zuwendungen an Begünstigte wird die Zwischensteuer nach § 24 Abs 5 KStG wieder gutgeschrieben. Die Gutschrift beträgt 25% des Unterschiedsbetrags zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der KEST maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs 3 KStG gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt. Steht sowohl Zwischensteuer, die mit 12,5% festgesetzt und entrichtet wurde (bis zur Veranlagung 2010), als auch Zwischensteuer, die mit 25% festgesetzt und entrichtet wurde (ab der Veranlagung 2011), zur Verfügung, ist zunächst die mit 12,5% festgesetzte und entrichtete Zwischensteuer gutzuschreiben.

Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, auf dem ua die jährlich entrichtete Zwischensteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

**Zu Rz (29):**

Durch die Zahlung der Zwischenkörperschaftsteuer entsteht eine Forderung an die Republik Österreich. Die Fälligkeit der Forderung ist unbestimmt und hängt vom Zuwendungsverhalten der Privatstiftung ab.

Wenn aufgrund des Zuwendungsverhaltens der Stiftung zu erwarten ist, dass der Zeitraum bis zur Fälligkeit der Forderung nicht wesentlich länger ist als ein Jahr, kann von einer Abzinsung Abstand genommen werden. Bei Stiftungen, bei denen nicht absehbar ist, wann eine Zuwendung an Begünstigte erfolgt (thesaurierende Stiftungen), kann eine Bewertung der Forderung mit dem Erinnerungswert angezeigt sein. In gleicher Weise wie in der Bilanz ist in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der lediglich die Veränderungen der Abzinsung der Forderung ausgewiesen werden, – wenn es sich um wesentliche Beträge handelt – die Einfügung eines gesonderten Postens mit der Bezeichnung „Erfolgswirksame Veränderung der Forderung an die Republik Österreich aufgrund der Zahlungen von Zwischenkörperschaftsteuer“ zu empfehlen. Bei unwesentlichen Beträgen ist die Einbeziehung der Veränderung der Abzinsung der Forderung in die sonstigen betrieblichen Erträge bzw in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen oder in die Zinsenerträge bzw in die Zinsaufwendungen nicht zu beanstanden.

**Zu Rz (31):**

Diese Stellungnahme hat keine Auswirkungen auf die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung aufgestellten Jahresabschlüsse. Allerdings sind im Jahr der ersten Anwendung dieser Stellungnahme iSd §18 PSG iVm § 223 Abs 2 UGB im Falle einer Anpassung der Gliederung und des Ausweises

einzelner Posten die Vorjahreszahlen anzupassen und entsprechende Erläuterungen in den Anhang aufzunehmen.