

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

II/21

JONAS HECKMANN

# DER EINHEITLICHE JAHRESABSCHLUSS GEMEINNÜTZIGER ORGANISATIONEN

Entwicklung eines gemeinnützigkeitsspezifischen Regelungskonzepts



BUCERIUS LAW SCHOOL  

---

PRESS

# **Schriften der Bucerius Law School**

**Herausgegeben von**

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Peter Rawert

Prof. Dr. Dr. h.c. mult Karsten Schmidt

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Band II/21

Jonas Heckmann

# **Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen**

Entwicklung eines gemeinnützigkeitsspezifischen  
Regelungskonzepts

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autor:

Jonas Heckmann

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2017

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Mittelweg 177, 20148 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-110-5 (Hardcover)

ISBN: 978-3-86381-111-2 (e-Book)

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS  
LAW SCHOOL IST EINE  
GRÜNDUNG DER



# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommertrimester 2016 an der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft in Hamburg als Dissertation angenommen. Der Annahme gingen die Erstellung der Dissertation sowie zwei Forschungsaufenthalte voraus. Für die vielfältige Unterstützung, die ich während dieser gesamten Zeit erfahren habe, schulde ich vielen Personen Dank.

Für ihre inhaltliche, organisatorische und moralische Unterstützung danke ich im Besonderen meiner Doktormutter Professor Dr. Birgit Weitemeyer. Inhaltlich habe ich von der Themensuche bis zum Rigorosum stets stark von ihrem Wissen und ihrem Überblick über die Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts profitiert. Während der gesamten Promotionszeit stand mir Professor Dr. Weitemeyer als Gesprächspartnerin mit wertvollen Hinweisen zur Seite. Gleichzeitig ließ sie mir die Freiheit, die Dissertation nach meinen Vorstellungen zu verfassen. Dank gilt auch dem Zweitgutachter meiner Dissertation, Professor Dr. Rainer Hüttemann. Wesentliche Bestandteile meiner Dissertation wären ohne seine wissenschaftliche Arbeit nicht möglich gewesen. Daneben gebührt ihm Dank für das inhaltlich sehr fundierte Zweitgutachten, das wertvolle Kritik und Anregungen enthielt.

Nicht möglich gewesen wäre es mir, meine Dissertation ohne die Hilfe meiner Familie zu erstellen. Besonders hervorheben möchte ich die Unterstützung meiner Eltern, die vom Beginn meiner schulischen Ausbildung an bis zur Promotion stets alles dafür getan haben, die bestmöglichen Voraussetzungen für meinen akademischen Erfolg zu schaffen. Dass sie mich daneben auch jederzeit moralisch ohne Abstriche unterstützten, verpflichtet mich umso mehr zu allergrößtem Dank.

Auch zwei intensive Forschungsaufenthalte im Ausland wären nicht möglich gewesen ohne vielfältige Unterstützung. Besonders danken möchte ich Professor Dr. Thomas Koller von der Universität Bern sowie seinem gesamten Lehrstuhl. Für meinen Forschungsaufenthalt in Spanien

schulde ich der juristischen Fakultät der Universität von Navarra größten Dank. Besondere Erwähnung verdient hier Alberto Muñoz Fernández, Profesor Contratado Doctor, der meinen Forschungsaufenthalt und den weiteren Fortschritt meiner Dissertation von Beginn an voll unterstützt hat.

Meine Promotion wurde gefördert durch das Cusanuswerk. Für die finanzielle und insbesondere auch die ideelle Förderung bin ich sehr dankbar. Daneben hat mir diese Förderung Gespräche mit sehr vielen faszinierenden Persönlichkeiten ermöglicht.

Literatur und Rechtsprechung sind auf dem Stand von Juli 2015, dem Zeitpunkt der Einreichung der Dissertation.

Hamburg, im Oktober 2017

Jonas Heckmann

# Inhalt

## **Vorwort**

## **Inhalt**

## **Einleitung**

*A. Einführung in die Thematik*

*B. Gang der Arbeit*

## **Adressaten der Pflicht zur einheitlichen Rechnungslegung**

*A. Gemeinnützigkeit*

I. Steuerrechtliche Voraussetzungen

II. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

III. Zweckbetriebe

*B. Rechtsformen*

I. Stiftung

1. Rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

2. Nichtrechtsfähige Stiftungen

II. Verein

1. Eingetragener (Ideal-)Verein

2. Wirtschaftlicher Verein

3. Nichtrechtsfähiger Verein

III. Gemeinnützige GmbH (gGmbH)

IV. Zwischenergebnis

## **Anforderungen an die Rechnungslegung**

*A. Adressaten der Rechnungslegung*

I. Interne Rechnungslegungsadressaten



1. Leitungsorgan
2. Kontrollorgan
3. Mitglieder / Gesellschafter

## II. Externe Rechnungslegungsadressaten

1. Finanzverwaltung
  - a. Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben
  - b. Vermögensübersicht mit Nachweisen über Rücklagen
  - c. Tätigkeitsbericht
  - d. Anwendung der §§ 145 ff. AO
  - e. Trennung nach Tätigkeitsbereichen
2. Stiftungsaufsicht
3. Stifter und Spender
4. Interessierte Öffentlichkeit
5. Destinatäre von Leistungen
6. Gläubiger
7. Schlussfolgerungen

## *B. Darstellung im Jahresabschluss*

- I. Kontrolle der Mittelverwendung
  1. Definition der Mittelverwendung
  2. Bestimmung der zu verwendenden Mittel
  3. Bewertung vereinnahmter Spenden
  4. Ausschließliche, unmittelbare und selbstlose Verfolgung des Satzungszweck
  5. Zeitnahe Mittelverwendung
  6. Rückstellungen
  7. Abschreibungen
- II. Erhalt des Grundstockvermögens

1. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens von Stiftungen
2. Bewertung des Grundstockvermögens
3. Unternehmensbewertung
4. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

### III. Steuerrechtliche Rücklagen

1. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO
2. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO
3. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO
4. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO

### IV. Behandlung von Verlusten aus der Vermögensanlage

1. Steuerrecht
  - a. Verluste aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb
  - b. Verluste aus Vermögensverwaltung
2. Stiftungsrecht

### *C. Steuerbemessung*

### *D. Zwischenergebnis*

## **Bestehende gesetzliche Vorschriften**

### *A. Eingetragener Verein*

- I. Bürgerliches Gesetzbuch
- II. Handelsgesetzbuch
- III. Zwischenergebnis

### *B. Nichtrechtsfähige Vereine*

### *C. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts*

- I. Bürgerliches Gesetzbuch
- II. Landesstiftungsgesetze
- III. Handelsgesetzbuch

#### IV. Zwischenergebnis

##### *D. Nichtrechtsfähige Stiftungen*

##### *E. Gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH)*

#### I. Handelsgesetzbuch

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
2. Bilanz
3. Gewinn- und Verlustrechnung
4. Anhang
5. Lagebericht

#### II. Zweckmäßigkeit

1. Rechnungslegungszwecke
2. Ermittlung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
  - a. Realisations- und Imparitätsprinzip
  - b. Ausweis vereinnahmter Spenden
3. Nachweis der Mittelverwendung
  - a. Erfolgsrechnung
    - aa. Gliederung
    - bb. Ermittlung des Verwaltungs- und Werbeaufwands
      - (1) Projektausgaben
      - (2) Werbe- und Verwaltungsausgaben
  - b. Rückstellungen
4. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
5. Nachweis der Vermögenserhaltung
  - a. Bilanzform
  - b. Bewertungsvorschriften
  - c. § 340e Abs. 3 S. 1 HGB

- d. Unternehmensbewertung
- 6. Behandlung von Wertveränderungen
- 7. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- 8. Rücklagen
- 9. Inventar
- 10. Transparenz und Selbstinformation
  - a. Anhang
  - b. Lagebericht
- 11. Nomenklatur
- III. Weitere Vorschriften
- IV. Zwischenergebnis

*F. Rechtsformunabhängige Rechnungslegungsvorschriften*

*G. Zwischenergebnis*

## **Empfehlungen des IDW**

*A. IDW RS HFA 21 (spendensammelnde Organisationen)*

- I. Regelungsgehalt
  - 1. Anwendungsbereich
  - 2. Jahresrechnung
  - 3. Erfassung von Spenden
  - 4. Umsatzkostenverfahren
  - 5. Projektberichterstattung
  - 6. Anhang
- II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 21
  - 1. Grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB
  - 2. Erfassung der Spenden im Verwendungszeitpunkt
    - a. Verletzung des Realisationsprinzips

- b. Verletzung der Prinzipien der Klarheit und der Vollständigkeit
- c. Keine Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse
- d. Inkompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

### III. Zwischenergebnis

#### B. IDW RS HFA 5 (Stiftungen)

##### I. Regelungsgehalt

1. Anwendungsbereich
2. Kaufmännische Rechnungslegung
3. Grundsätze der Rechnungslegung
4. Bewertungsvorschriften
5. Ausweis des Grundstockvermögens
6. Ergebnisverwendung
7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht
8. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks
9. Unselbständige Stiftung

##### II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 5

1. Kaufmännische Rechnungslegung
2. Kontrolle der Kapitalerhaltung
3. Mittelverwendung
4. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht
5. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

#### C. IDW RS HFA 14 (Vereine)

##### I. Regelungsgehalt

1. Anwendungsbereich
2. Kaufmännische Rechnungslegung
3. Grundsätze der Rechnungslegung

4. Bestandteile des Jahresabschlusses
  5. Bewertung
  6. Ergebnisverwendungsrechnung
  7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung
- II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 14
1. Kaufmännische Rechnungslegung
  2. Größenklassen
  3. Kompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

*D. Zwischenergebnis*

**Adaptation des Rechnungslegungsgeneralplans für NPOs (Spanien)**

*A. Vergleichsmaßstab*

*B. Übersicht*

*C. Rechtsgestalt*

*D. Anwendungsbereich*

- I. Stiftungen
1. Die Stiftung in der spanischen Verfassung
  2. Gesetzgebungskompetenz
  3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung
  4. Patronato und Protectorado
  5. Steuerbefreiung
- II. Gemeinnützige Vereine
1. Der Verein in der spanischen Verfassung
  2. Gesetzgebungskompetenz
  3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung
    - a. Der für gemeinnützig erklärte Verein
    - b. Gesetzgebung der Autonomen Regionen

### III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften

#### *E. Inhaltliche Ausgestaltung*

##### I. Grundzüge

##### II. Rechnungslegungsgrundsätze

1. True and Fair View
2. Principios de Veracidad y Exactitud
3. Principio de Claridad
4. Principio de Empresa en Funcionamiento
5. Principio de Devengo
6. Principio de Uniformidad
7. Principio de Prudencia
8. Principio de No Compensación
9. Principio de Importancia relativa
10. Konflikte einzelner Rechnungslegungsgrundsätze

##### III. Verpflichtende Bestandteile des Jahresabschlusses

1. Bilanz
  - a. Struktur
    - aa. Denkmalschutz
    - bb. Spenden
  - b. Ansatz- und Bewertungsvorschriften
    - aa. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften
    - bb. Abweichungen für Stiftungen und gemeinnützige Vereine
    - cc. Rückstellungen
2. Ergebnisrechnung
3. Memoria de Actividades
  - aa. Information, Entlastung, Erläuterung

- bb. Memoria Económica
- cc. Cash-Flow-Rechnung
- dd. Inventario

#### IV. Aktionsplan

### *F. Rechnungslegungserleichterungen*

- I. Verkürzter Jahresabschluss
  - 1. Verkürzte Bilanz und Anhang
  - 2. Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung
- II. Anwendung des Rechnungslegungsplans für kleine und mittlere Unternehmen
  - 1. Voraussetzungen
  - 2. Rechtsfolgen
- III. Vereinfachter Jahresabschluss

### *G. Prüfung*

### *H. Publizität*

### *I. Zwischenergebnis*

### *J. Exkurs: Jahresabschluss der Fundación ONCE*

### *K. Schlussfolgerungen für die Rechnungslegung deutscher Nonprofit-Organisationen*

- I. Anlehnung an kaufmännische Rechnungslegung
- II. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- III. Nachweis der Mittelverwendung
- IV. Nachweis der Vermögenserhaltung
- V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- VI. „Umschichtungsreserve“
- VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VIII. Rücklagen



- IX.     Transparenz und (Selbst-)Information
- X.     Rechnungslegungserleichterungen
- XI.    Schwellenwerte
- XII.   Zwischenergebnis

## **Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER**

### *A. Vergleichsmaßstab*

### *B. Gemeinnützigkeit*

- I.     Steuerrecht
  - 1.    Voraussetzungen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit
  - 2.    Gebot der zeitnahen Mittelverwendung
  - 3.    Unmittelbarkeitsgebot
- II.    Rechtsfolge der Anerkennung

### *C. Rechtsformneutralität*

- I.     Stiftung
  - 1.    Grundkonzeption
  - 2.    Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
    - a.   Eintragungspflicht ins Handelsregister
    - b.   Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle
    - c.   „Milchbüchleinrechnung“
- II.    Verein
  - 1.    Grundkonzeption
    - a.   Verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Ausgestaltung
    - b.   Gemeinnützigkeit
  - 2.    Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
    - a.   Kaufmännische Rechnungslegung

b. „Milchbüchleinrechnung“

III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft

1. Grundkonzeption
2. Gemeinnützigkeit
3. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
4. „Milchbüchleinrechnung“

*D. Kaufmännische Rechnungslegung nach Obligationenrecht*

I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

1. Vorsichtsprinzip
2. Imparitätsprinzip/Realisationsprinzip
3. Grundsatz der Unternehmensfortführung
4. Bruttoprinzip
5. Zeitliche und sachliche Periodenabgrenzung
6. Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit
7. Wesentlichkeit und Vollständigkeit
8. Stetigkeit

II. Bilanz

1. Gliederung
2. Ansatz und Bewertung

III. Erfolgsrechnung

IV. Anhang

V. Weitergehende Berichtspflichten

1. Lagebericht
2. Geldflussrechnung

VI. „Milchbüchleinrechnung“

VII. Publizität

## *E. Übertragbarkeit und Zweckmäßigkeit der gesetzlichen Vorgaben*

- I. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- II. Nachweis der Mittelverwendung
- III. Nachweis der Vermögenserhaltung
- IV. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- V. „Umschichtungsreserve“
- VI. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VII. Rücklagen
- VIII. Transparenz
- IX. Rechnungslegungserleichterungen
- X. Schwellenwerte

## *F. Swiss GAAP FER*

- I. Zielsetzung
- II. Anwendungsbereich
- III. Rahmenkonzept
  1. Kern-FER
  2. Weitere Standards
- IV. Jahresrechnung
  1. Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung
    - a. True & Fair View
    - b. Vorsichtsprinzip
    - c. Grundsatz der Einzelbewertung
  2. Bilanz
    - a. Gliederung
    - b. Bewertung
  3. Betriebsrechnung

- 4. Kapitalveränderungsrechnung
- 5. Geldflussrechnung
- 6. Anhang
- 7. Leistungsbericht
- V. Erleichterungen für kleine Organisationen
- VI. Abweichung von den gesetzlichen Rechnungslegungsvorgaben
- VII. Prüfung und Publizität

*G. Exkurs: Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz*

*H. Übertragbarkeit von Swiss GAAP FER 21*

- I. Rechtsformneutralität
- II. Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- III. Nachweis der Mittelverwendung
- IV. Nachweis der Vermögenserhaltung
- V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- VI. „Umschichtungsreserve“
- VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VIII. Rücklagen
- IX. Transparenz bezüglich Zweckverfolgung und Zweckerreichung
- X. Flexibilität
- XI. Rechnungslegungserleichterungen

*I. Zwischenergebnis*

## **Regelungskonzept**

*A. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Nonprofit)*

- I. Formelle GoB (Nonprofit)
- II. Materielle GoB (Nonprofit)

1. True and Fair View
2. Realisationsprinzip
3. Vorsichtsprinzip

## *B. Bestandteile des Jahresabschlusses*

### **I. Bilanz**

1. Gliederung der Passivseite
  - a. Eigenkapital
    - aa. Grundstockvermögen
    - bb. Zurückzugewährendes Vermögen
    - cc. Fondsvermögen
    - dd. Rücklagen
    - ee. Organisationskapital
  - b. Rückstellungen
  - c. Verbindlichkeiten
2. Gliederung der Aktivseite
  - a. Anlehnung an § 266 Abs. 2 HGB
  - b. Investitionsvermögen
  - c. Bewertung
    - aa. Nutzvermögen
    - bb. Investitionsvermögen
    - cc. Unternehmensbeteiligungen
    - dd. Umlaufvermögen
    - ee. Bewertungserleichterungen
3. Gliederung
4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe

### **II. Ergebnisrechnung**

1. Umsatzkostenverfahren
2. Projektkosten
  - a. Projektkosten
    - aa. Mittelbare Projektkosten
    - bb. Unmittelbare Projektkosten
  - b. Allgemeine Verwaltungskosten
  - c. Gewichtung der Tätigkeit
3. Spendensammelaktionen
4. Grundstockvermögen
5. Wertzuwachs des Anlagevermögens
6. Gliederung nach Tätigkeitsbereichen
7. Steuern
8. Fondszuweisungen
9. Gliederung
- III. Mittelverwendungsrechnung
  1. Cash-Flow-Rechnung
  2. Adaptation
  3. Gliederung
- IV. (Adaptierte) Kapitalveränderungsrechnung
  1. Veränderungen im Geschäftsjahr
  2. Zurückzugewährendes Vermögen
  3. Gliederung
- V. Anhang
  1. Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks
  2. Grundstockvermögen
    - a. Nutzvermögen

- b. Investitionsvermögen
- 3. Fondsvermögen
- 4. Rückstellungen
- 5. Rücklagen
- 6. Zurückzugewährendes Vermögen
- 7. Bewertung
- 8. Selbstlosigkeit
- 9. „Memoria económica“

VI. Sprache, Währung, Unterschrift

### *C. Formulierungsvorschlag*

### *D. Beispieljahresabschluss*

- I. Szenario
- II. Bilanz
- III. Ergebnisrechnung
- IV. Mittelverwendungsrechnung
- V. Kapitalveränderungsrechnung
- VI. Anhang
- VII. Analyse und Erläuterungen

### *E. Ergebnis*

## **Abkürzungen**

## **Literatur**