

Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung als Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

Mittelverwendungsrechnung; modifizierte Kapitalflussrechnung; Selbstlosigkeit; steuerbegünstigte Körperschaften; zeitnahe Mittelverwendung

Steuerbegünstigte Körperschaften haben regelmäßig den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu führen. Bisher entwickelte Mittelverwendungsrechnungen sind theoretisch nicht geeignet die Anforderungen, die an die Mittelverwendungsrechnung gestellt werden, zu erfüllen und auch nicht praxistauglich, wenn sich daraus Streitigkeiten mit dem Betriebsprüfer ergeben. Dieser Beitrag zeigt mit der Zielsetzung Rechtssicherheit zu erreichen, einen theoretisch geeigneten Lösungsansatz auf, der auch praxistauglich ist.

I. Problemstellung

Einer inländischen Körperschaft werden Steuervergünstigungen gewährt, sofern sie ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Das Kriterium der Selbstlosigkeit setzt unter anderem voraus, dass die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah verwendet. Der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung ist spätestens im Rahmen der Betriebsprüfung durch die Körperschaft zu führen. Um Streitigkeiten und somit Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sollte die Mittelverwendungsrechnung (MVR), als Instrument den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu führen, sämtliche Anforderungen, die durch den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung an die MVR gestellt werden, erfüllen. Die Auseinandersetzung mit dem Schrifttum zeigt jedoch, dass die bisher entwickelten MVR erhebliche Schwächen aufweisen, die den geforderten Nachweis im Grunde nicht ermöglichen.

Dieser Beitrag widmet sich der Entwicklung eines theoretisch geeigneten und praxistauglichen Nachweisinstrumentes in Form einer modifizierten Kapitalflussrechnung. Dazu werden zunächst die durch den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung gestellten Anforderungen konkretisiert und Schwächen der mangelnden Konkretisierung, z. B. hinsichtlich des Mittelbegriffs, aufgezeigt und ein Lösungsvorschlag unterbreitet. Anschließend erfolgt eine kritische Würdigung der bisher entwickelten MVR, um die mangelnde Eignung zu verdeutlichen. Die theoretischen Ausführungen zur modifizierten Kapitalflussrechnung werden abschließend durch ein Fallbeispiel abgerundet.

1 Ich danke Herrn Jan Tauer für die wertvolle Unterstützung, insbesondere für die Erstellung der Abbildungen, Tabellen und des Beispiels dieses Beitrages.

II. Anforderungen an die Mittelverwendungsrechnung

1. Zweck

Die MVR ist, neben der ordnungsmäßigen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle, ein notwendiges Instrument der Geschäftsführung. Die steuerbegünstigte Körperschaft hat den Nachweis zu erbringen, dass das Handeln der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf ausgerichtet ist, den in der Satzung genau bestimmten steuerbegünstigten Zweck zu erfüllen (§ 63 Abs. 1, 3 AO v. 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044)). Gelingt der Nachweis nicht, führt das Handeln der tatsächlichen Geschäftsführung zur Aberkennung der Steuervergünstigungen (§ 59 AO v. 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044)).

Demnach muss die MVR so konzipiert sein, dass sowohl der Nachweis der zeitnahen als auch der satzungsmäßigen Mittelverwendung gelingen.

Die Beurteilung bereits entwickelter bzw. einer neu zu konzipierenden MVR erfordert somit die Auseinandersetzung mit den folgenden Begriffen.

2. Begriffe

a) Mittel

Es existiert keine gesetzliche Definition des Mittelbegriffs. Es finden sich im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) sowie in Urteilen lediglich Hinweise zur Begriffsabgrenzung:

Nach Ansicht des BFH (BFH-Urteil v. 23. Oktober 1991 I R 19/91 (BStBl. II 1992 S. 62)) sind Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, nicht nur die ihr durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer wirtschaftlichen Zweckbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge. Der Begriff des Vermögenswertes orientiert sich an der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung des Vermögensgegenstandes (BFH-Urteil v. 26.2.1975 – I R 72/73 BStBl. II 1976 S. 13)), wonach unstreitig auch Forderungen² den Vermögenswerten zuzuordnen sind.

Im Gegensatz dazu orientiert sich der AEAO nicht am Vermögenswertbegriff. Vielmehr ergibt sich aus der Forderung an die Geschäftsführung Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen (§ 63 Abs. 3 AO) der Hinweis, dass das Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 EStG anzuwenden sei (Thiel 1992, S. 1901). Diese These wird durch Formulierungen des AEAO gestützt. Gemäß AEAO Nr. 5, Rdn. 26 zu § 55 Abs. 1 v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241) sind *zugeflossene* Mittel grundsätzlich zeitnah zu verwenden. Die auf den Zufluss abstellende Formulierung legt den Schluss nahe, dass eine pagatorische Sichtweise zweckentsprechend ist.

2 Inwieweit der Mittelbegriff auch Forderungen beinhaltet, wird in Kapitel III. erörtert.

Die Zusammenführung der scheinbar gegensätzlichen Auffassungen gelingt im Wesentlichen durch eine kreislaufähnliche Betrachtung der Mittelentstehung und Mittelverwendung durch Investitionstätigkeit (Tabelle 1):

Phasen	Vorhandene Mittel	Mittelverbrauch durch
1. Spende	liquider Geldbestand	Investition
2. Investition	Vermögensgegenstand	satzungmäßige Verwendung
3. Desinvestition	liquider Geldbestand	Investition/Ausgabe/Rücklagenbildung

Tabelle 1: Kreislauf der Mittelentstehung und -verwendung durch Investitionstätigkeit

Quelle: Eigene Darstellung

In der ersten Phase fließen der Körperschaft von außen Mittel z. B. durch Spenden zu. Eine sich anschließende Investition in Sachanlagevermögen kann als Transformation (2. Phase) zugeflossener Mittel in Sachmittel betrachtet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5, S. 2 AO). Zwar wurden die flüssigen Mittel verwendet, gleichzeitig ist jedoch nachzuweisen, dass die nun vorhandenen Sachmittel (Vermögenswerte) dauerhaft für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden (AEAO Nr. 5, Rdn. 25 zu § 55 Abs. 1 v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241); (Pahlke/König, 2. Aufl., § 55, Rdn. 30).

Im Falle einer Desinvestition der Sachmittel entstehen wieder liquide Mittel, die erneut zeitnah zu verwenden sind (3. Phase).

Hieraus wird deutlich, dass sowohl Geld- und Sachmittelzugänge als auch die Verwendung bereits vorhandener Vermögenswerte im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung erläutert werden müssen.

b) Zeitnahe und satzungsmäßige Mittelverwendung

Grundsätzlich sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO v. 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044) sämtliche Mittel einer i. S. d. Abgabenordnung steuerbegünstigten Körperschaft *zeitnah* zu verwenden, d. h. sofern die Mittel nicht bereits innerhalb des Wirtschaftsjahres verbraucht wurden, sind diese spätestens bis zum Ende des Folgejahres satzungsmäßig zu verwenden. Die Mittelverwendung ergibt sich entweder durch Verausgabung oder durch Transformation in Vermögensgegenstände, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (AEAO Nr. 5, Rdn. 25, S. 2 zu § 55 Abs. 1 v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241)).

Der die Mittelverwendung übersteigende Teil des Mittelzuflusses eines Jahres ist im Rahmen der MVR als Mittelvortrag auszuweisen. Der Mittelvortrag ist grundsätzlich im Folgejahr zu verwenden. Anderenfalls liegt ein Verwendungsrückstand vor, der gemeinnützigkeitsschädlich ist. Es liegt im Ermessen des Finanzamtes, ob es bei Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendung eine Fristverlängerung für die Mittelverwendung gewährt, um die Steuerbegünstigungen aufrecht zu erhalten (§ 63 Abs. 4 AO v. 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044)). Andererseits ist in der MVR ein vorzutragender

Mittelüberhang auszuweisen, soweit im Wirtschaftsjahr mehr Mittel verwendet wurden als zugegangen sind. Mit der Verrechnung von Mittelüberhang und Mitteln im Folgejahr gelten die Mittel als verwendet (Schauhoff, 3. Aufl., § 9, Rdn. 77).

Eine Durchbrechung der zeitnahen Verwendungspflicht erfolgt durch die Möglichkeit der Rücklagenbildung i. S. d. §§ 58 Nr. 6, 7 AO v. 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044); (zu § 55 Abs. 1 Nr. 5, Rdn. 26 AEAO v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241)). Eine überzeugende Argumentation zum Ausmaß und zur Abgrenzung der Rücklagen i. S. d. Abgabenordnung von handelsrechtlichen Rücklagen findet sich bei Schröder (2005, S. 1238-1240). Darüber hinaus ist das Ausstattungskapital vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen (Thiel 1992, S. 1902); (zu § 55 Abs. 1 Nr. 5, Rdn. 27 AEAO v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241)).

Neben der zeitnahen ist die *satzungsmäßige* Mittelverwendung Voraussetzung für die Gewährung von Steuervergünstigungen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 59 AO). Die Steuervergünstigungen gelten nicht für sämtliche Tätigkeitsbereiche der Körperschaft. Von Steuervergünstigungen ausgenommen sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i. S. d. § 14 S. 1, 2 i. V. m. § 64 AO. Nach der sogenannten vier-Sphären-Theorie verbleiben als steuerbegünstigte Bereiche die Ideelle Sphäre (§§ 52-54 AO), der Zweckbetrieb (§§ 65-68 AO) und die Vermögensverwaltung (§ 14 S. 3 AO). Sie sind u. a. von der Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG), während der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig ist (§ 1 Abs. 1 KStG i. V. m. § 64 Abs. 1 AO; § 2 Abs. 1 GewStG).

Mit der Forderung nach satzungsgemäßer Verwendung wird verlangt, dass die Mittelüberschüsse aller Sphären für die Erfüllung des in der Satzung manifestierten steuerbegünstigten Zwecks verausgabt werden. Die Verausgabung der Mittel durch Investitionen gilt als satzungsgemäß verwendet, sofern die Vermögensgegenstände dem Satzungszweck dienen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Dies schließt nicht aus, dass zugeflossene Mittel einer Sphäre in derselben Sphäre verausgabt werden, soweit der Abfluss im wirtschaftlichen Sinne notwendig ist (AEAO Nr. 1 Rdn. 3 zu § 55 Abs. 1 v. 2. Januar 2008 (BStBl. I 2008, 26), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 17.3.2011 (BStBl. I 2011, 241)). Allerdings ist ein Mitteltransfer aus den steuerbegünstigten Bereichen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn dieser Verluste erwirtschaftet hat, grundsätzlich steuerschädlich (BMF v. 19.10.1998 (BStBl. I 1999, 1423)). Mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gelten als einer (§ 64 Abs. 2 AO), sodass es zwischen den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten kommen kann. Verluste sind bspw. unschädlich für den Erhalt der Steuervergünstigungen, soweit in Vorjahren Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes satzungsgemäß verwendet wurden oder sofern der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb innerhalb von einem Jahr die Mittel für den Verlustausgleich dem ideellen Bereich wieder zuführt (BMF v. 19.10.1998 (BStBl. I 1999, 1423)).

3. Anforderungen

Es gibt keine kodifizierten oder im AEAO angegebenen detaillierte Vorgaben zur Ausgestaltung der MVR. Sie muss lediglich als Nachweis der oben abgegrenzten zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung geeignet sein. In diesem Sinne ergeben sich aus den bisherigen Ausführungen die folgenden Anforderungen an die MVR:

- Mittelbewegungen zwischen den Sphären müssen nachvollziehbar sein, um zum einen die Mitteltransformationen (Tabelle 1) und zum anderen Mittelbewegungen zum bzw. vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in die anderen Bereiche kontrollieren zu können. Das erfordert eine MVR, die an Stromgrößen anknüpft. Bestände sind ungeeignet, um Mittelbewegungen nachzuvollziehen.
- Der Mittelbegriff sollte ausnahmslos in der MVR umsetzbar sein.
- Zwecks Praktikabilität sollte eine technische Anbindung der MVR an die Finanzbuchhaltung möglich sein.
- Die MVR sollte eine Kontrollmöglichkeit zur Bilanz bieten.
- Ausnahmetatbestände von der zeitnahen Mittelverwendung, wie z. B. die Rücklagenbildung müssen abgebildet werden können.
- Die temporäre Entwicklung der Mittelvorräte bzw. –überhänge muss nachvollziehbar sein.

III. Stand der entwickelten Mittelverwendungsrechnungen

Trotz unbestrittener Bedeutung der MVR haben sich bisher nur wenige Autoren mit der Technik befasst (Wallenhorst in Wallenhorst/ Halaczinsky Kap. B Rz. 89). Das vorliegende Kapitel befasst sich mit den Ansätzen von Thiel (1992, S. 1902), Schröder (2005, S. 1242), Wallenhorst (2009, Kap. B Rz. 113) und Buchna (Buchna u. a. 2010, S. 176).

Thiel (1992, S. 1905ff.) gestaltet seine MVR als Vermögensübersicht, die grundsätzlich pagatorisch orientiert ist. Während Forderungen die zeitnah zu verwendenden Mittel nicht erhöhen, betrachtet er Mittel in Höhe der Verbindlichkeiten wegen der Rückzahlungsverpflichtung als gebunden (Thiel 1992, S. 1902).

Die Argumentation, dass aufgrund der Rückzahlungsverpflichtung die Mittel gebunden sind und somit als verwendet gelten, kann nicht überzeugen, da die über die Darlehensaufnahme zugeflossenen Mittel tatsächlich zur freien Verfügung stehen, solange der zukünftige Rückzahlungstermin nicht erreicht ist. Ebenfalls kritisch zu betrachten, ist die fingierte Mittelbindung in Höhe der Regel-AfA (Buchna 2010, S. 178), da es an der Zahlungswirksamkeit mangelt. Darüber hinaus ist die MVR nicht geeignet Mittelbewegungen zwischen den Sphären darzustellen. Thiel räumt bereits ein (Thiel 1992, S. 1907) dass sich die MVR als Kontrollinstrument, um die zeitnahe Mittelverwendung über mehrere Jahre nachzuvollziehen, nicht eignet.

Auch Buchna gestaltet seine MVR ausgehend von der Handels- bzw. Steuerbilanz als Vermögensübersicht und stützt sich auf den von Thiel erarbeiteten Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips. Allerdings greift er die asymmetrische Berücksichtigung der Forderungen und Verbindlichkeiten von Thiel auf, indem er eine fristenkongruente Berücksichtigung von Forderungen und

Verbindlichkeiten vorschlägt (Buchna 2010, S. 179). Darüber hinaus lehnt er es jedoch ab, Bilanzposten mit Abgrenzungsfunktion, Rechnungsabgrenzungsposten (RAP), in der MVR zu erfassen (Buchna 2010, S. 179). Der Vorschlag überzeugt nicht. Es ist vielmehr erforderlich nach der Veränderung der Rechnungsabgrenzungsposten zu fragen: Eine Zunahme des aktiven (bzw. passiven) RAP ist mit der Mittelverwendung (bzw. Mittelzufluss) gleichzusetzen. Lediglich die Verringerung der RAP ist nicht zahlungswirksam.

Da sich der von der Geschäftsführung zu erbringende Nachweis der adäquaten Mittelverwendung auf sämtliche Mittelzuflüsse (Vermögenswerte) erstreckt, ergibt sich bereits daraus die Erkenntnis, dass eine auf Beständen basierende MVR unzureichend ist. Im Übrigen gelten die gleichen Einwände hinsichtlich der Eignung dieser wie bei Thiels MVR (1992).

Den Kritikpunkt der Bestandsorientierung greift Schröder (2005) auf und schlägt in Ergänzung zur MVR im Sinne einer Vermögensübersicht (Buchna 2010) die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung (KFR) als Kontrollinstrument vor (Schröder 2005, S. 1241). Mit der KFR (indirekte Methode) stimmt Schröder den Verwendungsrückstand (-vortrag) mit der Vermögensübersicht ab. Er hält an der Vermögensübersicht fest, weil sich aus ihr die Aufteilung des Gesamtvermögens in zweckentsprechend verwendetes und übriges Vermögen ergibt (Schröder 2005, S. 1241). Als alleinigen Mittelverwendungsnachweis sieht er die KFR somit nicht.

Schröders Beitrag löst die oben angedeuteten Herausforderungen hinsichtlich der Berücksichtigung von Forderungen/Verbindlichkeiten nicht. In seine MVR fließen Forderungen und Verbindlichkeiten vollständig ein (Schröder 2005, S. 1243).

M.E. sollte ein Forderungszugang nicht als Mittelzufluss behandelt werden, weil der in der Forderung ausgedrückte potenzielle Mittelzufluss keinen tatsächlichen Mittelzufluss bewirkt hat. Wird dennoch der Forderungszugang als Mittelzufluss betrachtet, ergibt sich daraus zwangsläufig ein Verstoß gegen die satzungsmäßige Mittelverwendung, da diese bis zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs grundsätzlich nicht möglich ist. Die satzungsmäßige Mittelverwendung könnte lediglich durch einen Forderungsverkauf bewirkt werden, denn dadurch gehen Mittel zu, die überhaupt erst satzungsgemäß verwendet werden können. Fraglich ist, ob diese Art des Forderungsmanagements einer gemeinnützigen Körperschaft überhaupt zugemutet werden kann. Diese Vorgehensweise wäre auch nicht mit dem Wesen des Gemeinnützigkeitsrechts vereinbar, weil Humanressourcen für nicht satzungsmäßige Zwecke verbraucht würden. Folglich generiert eine Forderungszunahme keine Mittel, sondern erst die Forderungsabnahme (Forderungseingang).

Verbindlichkeiten sollten m.E., wie in Tabelle 2 dargestellt, in Abhängigkeit von ihrem Charakter in die MVR einbezogen werden. Fließen der Körperschaft liquide Mittel durch Auszahlung einer Darlehensaufnahme zu, müssen diese Mittel noch nachweislich für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Entgegen der h. M. (Thiel 1992; Schröder 2005; Wallenhorst 2009; Buchna 2010) erfolgt m. E. keine Mittelverwendung durch die Rückzahlungsverpflichtung. Ausschließlich eine auf die Darlehensaufnahme folgende tatsächliche Verausgabung (Güter, Dienstleistungen, Darlehenstilgung) oder Investition (siehe Tabelle 1) führt zu einer Mittelverwendung.

Fließen der Körperschaft im Rahmen einer Darlehensgewährung hingegen Sachmittel oder andere bereits verwertbare Leistungen (Güter, Dienstleistungen) zu, so sind diese durch Zuordnung innerhalb der entsprechenden Sphären grundsätzlich verwendet. Eine darauf folgende Verausgabungspflicht wie bei den Darlehensverbindlichkeiten entfällt.

	Darlehensverbindlichkeiten	Verb LuL
Mittelzufluss bei Aufnahme	Liquide Mittel	Güter, Dienstleistungen, Investitionen
Mittelverwendung bei Aufnahme	NEIN	JA

Tabelle 2: Gegenüberstellung der Verbindlichkeitsarten im Kontext der Mittelverwendung

Quelle: Eigene Darstellung

Ebenso wie bei Forderungen und Verbindlichkeiten ist eine systematische Begründung, ob Veränderungen dieser Bilanzposten in der MVR als Mittelzu- oder -abfluss betrachtet werden sollen, bei den Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) möglich. Die Zunahme eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (ARAP) ist mit einem Mittelabfluss gleichzusetzen, während die Zunahme eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens (PRAP) mit einem tatsächlichen Geldmittelzufluss einhergeht. Die Verringerung der RAP im Folgejahr berührt die tatsächliche Mittelbewegung hingegen nicht, sodass diese zu korrigieren sind.

Die hier vorgeschlagene konsequente und systematische Umsetzung findet sich in den erörterten Nachweisrechnungen nicht. Die an die MVR gestellten Anforderungen werden nicht vollständig erfüllt. Insofern wird im Folgenden eine MVR entwickelt, die die Anforderungen erfüllt und gleichzeitig als Kontrollinstrument genutzt werden kann.

IV. Ableitung einer modifizierten Kapitalflussrechnung

Die bisherigen Ausführungen weisen darauf hin, dass sich sowohl aus der AO (AEAO) als auch aus dem Schrifttum keine Klarheit bzgl. der Begriffsabgrenzungen und der Technik der Verwendungsrechnung ergeben.

Die unterschiedlichen Sphären der Körperschaft sollten in der MVR getrennt betrachtet werden, um die satzungsmäßige Verwendung der zugeflossenen Mittel innerhalb des Wirtschaftsjahres nachweisen zu können. Mit dem Anspruch der Praxisnähe scheint besonders die Methodik der Kapitalflussrechnung geeignet. In der klassischen Variante handelt es sich um ein in der Praxis gut etabliertes Instrument der Liquiditätsanalyse. Die Ableitung der KFR aus der Buchhaltung kann softwaregestützt oder problemlos auch manuell erfolgen. Allerdings sollten die Sphären der Körperschaft bereits in der Finanzbuchhaltung adäquat, z. B. in Form von Kostenstellen, berücksichtigt werden. Ein weiterer Vorteil der KFR ist die konsequente Umsetzung des Zu- und Abflussprinzips durch die Orientierung an Stromgrößen. Dadurch wird die nachteilige Zeitpunktbeurteilung vermieden.

Die Orientierung an Kontenbewegungen (Stromgrößen) ermöglicht die Ermittlung der *tatsächlichen* Mittelzunahme eines Wirtschaftsjahres sowie die vollständige Kontrolle der Mittelverwendung.

Außerdem können die Erkenntnisse der oben geführten Diskussion zu den Forderungen, Verbindlichkeiten und RAP umgesetzt werden. Die Rücklagenbildung gemäß § 58 Nr. 6, 7 AO erfolgt in einem sich an die KFR anschließenden Abschnitt.

Im Folgenden wird zunächst kurz die Methodik der klassischen Kapitalflussrechnung vorgestellt, anschließend wird der Anpassungsbedarf erläutert sowie die Anwendbarkeit mit Hilfe eines Fallbeispiels demonstriert.

1. Systematik der klassischen Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ermöglicht einen Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse der Finanzlage. Durch Gegenüberstellung der Ein- und Auszahlungen werden die in der Bilanz ersichtlichen Veränderungen der Finanzmittel, des Fonds, erläutert. Ausgehend von der Beständedifferenzbilanz zweier Bilanzen, können die Erfolgsrechnung sowie die die Beständedifferenzen verursachenden Kontenumsätze ergänzend integriert werden, um eine echte Stromgrößenrechnung zu erhalten. Anschließend sind fondsneutrale Buchungen zu eliminieren. Durch Zusammenfassung gezielter Posten zu einem Fond auf der einen und systematischer Unterteilung der restlichen Posten auf der anderen Seite werden die Ursachen für die Veränderung eines je nach Fragestellung abgegrenzten Finanzmittelfonds ersichtlich. In Abhängigkeit von der Fondsmittelabgrenzung kann die KFR für verschiedene Zielsetzungen genutzt werden (Coennenberg/Haller/Schultze, 2009, S. 769, 776, 790).

2. Anpassung der klassischen Kapitalflussrechnung

Gelingt es einen Fond zu bilden, der sämtliche Mittel (vgl. II.2.a)) im Sinne der Abgabenordnung repräsentiert, so resultiert aus der Methode Kapitalflussrechnung sowie der erforderlichen Ergänzungsrechnung eine adäquate Mittelverwendungsrechnung. Der Nachweis der tatsächlichen satzungsmäßigen Verwendung von nicht liquiden Mitteln, also Vermögensgegenständen, gelingt mit der KFR allerdings nicht vollständig. Aus der Aufteilung der KFR nach den vier Sphären können lediglich Indizien über die satzungsmäßige Verwendung der Vermögensgegenstände resultieren: Durch die Zuordnung der Vermögensgegenstände zu den Sphären sind nämlich der buchhalterisch erfasste Verbleib sowie Bewegungen der Vermögensgegenstände zwischen den Sphären erkennbar. Die tatsächliche Verwendung erschließt sich daraus nicht. Insofern entfaltet die KFR hinsichtlich des satzungsmäßigen Mittelverwendungsgebotes lediglich eine evidenzbasierte Wirkung. Die Prüfung der tatsächlichen Verwendung gelingt lediglich durch Inaugenscheinnahme vor Ort.

Es verbleiben als Fonds die liquiden Mittel. Herkunft und Verwendung lassen sich durch die KFR sphärenspeziell nachweisen und die Summe der saldierten sphärenabhängigen Fondsveränderungen mit der bilanziellen Veränderung der liquiden Mittel abstimmen. Die Abstimmung bietet damit eine Kontrollmöglichkeit, ob die KFR technisch fehlerfrei aus der Buchhaltung abgeleitet wurde.

Die sphärenspezifische Informationsaufbereitung setzt eine adäquate Dokumentation der Geschäftsvorfälle voraus (z. B. über Kostenstellen). Die Dokumentationspflichten steuerbegünstigter Körperschaften verlangen bereits eine sphärenorientierte Dokumentation der Geschäftsvorfälle, sodass sich für die MVR keine Mehrbelastungen ergeben.

Entsprechend der klassischen Kapitalflussrechnung ist es auch für die MVR erforderlich zunächst die Beständedifferenzenbilanz aufzustellen. Durch Integration der Erfolgsrechnung sowie der Bilanzkontenumsätze werden sämtliche Bruttobewegungen ersichtlich. Das Zeigen sämtlicher Kontobewegungen ist für die MVR nicht erforderlich (z. B. Bankumsätze). Um jedoch die Systematik der MVR zu verdeutlichen, werden im Fallbeispiel zunächst alle Bruttobewegungen aufgezeigt und für die MVR irrelevante Kontenbewegungen anschließend saldiert.

Die in den Bruttobewegungen enthaltenen mittelunwirksamen Buchungen sind zu eliminieren und Vermögenszugänge werden ggf. in den Bereich der Vermögensverwaltung umgegliedert.

Da, wie im Kapitel II.2. dargestellt, ein erweiterter Mittelbegriff zu Grunde gelegt wird, ist anders als bei der Kapitalflussrechnung nicht nur auf die Zahlungswirksamkeit abzustellen. Zu den Korrekturposten zählen insbesondere:

- Zu- und Abschreibungen des Anlagevermögens
- Forderungen/Verbindlichkeiten (Tabelle 2)
- Abnahme des aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungspostens
- Umgliederung von Bilanzposten

Die Informationen sind z. B. dem Anlagen- und dem Eigenkapitalspiegel sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen, sodass der Aufwand der Informationsbeschaffung bei manueller Erstellung der MVR vertretbar bleibt.

Nach erfolgten Korrekturen, werden die Daten sphärenspezifisch zusammengefasst, umgegliedert und durch Summenbildung die Mittelzuflüsse und Mittelverwendungen dargestellt. Anschließend werden die Mittelverwendungen in Abhängigkeit von der Art der Verwendung ((nicht) satzungsgemäß) sortiert und vom Mittelzufluss abgezogen. Im nächsten Schritt werden die Bewegungen der Rücklagen (§§ 58 Nr. 6, 7 AO) integriert, woraus die vollständige MVR hervorgeht.

3. Fallbeispiel

Im nachfolgenden Fallbeispiel wird eine gGmbH betrachtet, die ihre Geschäftsvorfälle buchhalterisch, ergänzt durch eine sphärenspezifische Kostenstellenrechnung, aufzeichnet und einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellt. Es liegen die Bilanzen der Jahre 2011 und 2012 vor (Anlage 1). Die Ausgangsbilanzen liefern durch Differenzenbildung die Beständedifferenzenbilanz 2012 (Tabelle 3).

Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung

Aktiva (in T€)	BESTÄNDEDIFFERENZENBILANZ 2012 nach Sphären										Passiva (in T€)	
	Ideell	Zweck	WiG	VerV	Σ		Ideell	Zweck	WiG	VerV	Σ	
Anlagevermögen (AV)						Eigenkapital						
I. Immaterielle VG.	0	10	0	0	10	I. Gez. Kap.	0	0	0	0	0	0
II: Sachanlagen						II. KRL	0	0	0	0	0	0
1. Grundstücke	11	-30	0	-1	20	III. GRL	3	15	0	2	20	20
2. techn. Anlagen	15	-15	0	0	0	V. JÜ	35	-20	0	5	20	20
III. Finanz-AV	0	10	0	0	10	B. RSt	0	0	0	0	0	0
B. UV						C. Verb.						
I. Vorräte	0	0	0	0	0	1. ggü. KI	-3	-10	0	-7	-20	-20
II. Ford. aus LuL	0	5	0	0	5	2. aus LuL	0	0	0	0	0	0
III. Bankguthaben	9	6	0	0	15	D. PRAP	0	1	0	-1	0	0
C. ARAP	0	0	0	0	0							
Δ Vermögen	35	-14	0	-1	20	Δ Kapital	35	-14	0	-1	20	20

Tabelle 3: Sphärenspezifische Beständedifferenzenbilanz 2012

Quelle: Eigene Darstellung

Legende: Ideell=Ideelle Sphäre; Zweck=Zweckbetrieb; WiG=wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; VerV=Vermögensverwaltung; VG=Vermögensgegenstände; Ford.=Forderungen; LuL=Lieferungen und Leistungen; UV=Umlaufvermögen; ARAP=aktiver Rechnungsabgrenzungsposten; Gez. Kap.=gezeichnetes Kapital; KRL=Kapitalrücklage; GRL=Gewinnrücklage; JÜ=Jahresüberschuss; RSt=Rückstellungen; Verb.=Verbindlichkeiten; PRAP=passiver Rechnungsabgrenzungsposten

Die gGmbH entfaltet, abgesehen vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb³ in allen Sphären Aktivitäten. Sämtliche Kontobewegungen des Wirtschaftsjahres 2012 sind in der Anlage 2 sowie die sphärenspezifischen Gewinn- und Verlustrechnungen in der Anlage 3 dargestellt. Nach Integration der Kontobewegungen und Sortierung in Mittelverwendung und -herkunft ergeben sich die erfolgsgrößenerweiterten Bewegungsbilanzen. Exemplarisch wird für den Zweckbetriebs das weitere Vorgehen erläutert. Die Zwischenergebnisse der anderen Sphären enthält die Anlage 5. Für den Zweckbetrieb ergibt sich die in folgenden Tabelle 4 dargestellte erfolgsgrößenerweiterte Bewegungsbilanz.

³ Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb wird im Fallbeispiel aus Platzgründen ausgegrenzt.

Erfolgsgrößenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 ZWECK			
MITTELVERWENDUNG (in T€)		MITTELHERKUNFT (in T€)	
<u>SOLL Umsätze aktiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze aktiver Bestandskonten</u>	
Immaterielle Verm.	10	Grundstücke	30
Finanzanlagevermögen	10	techn. Anlagen	15
Vorräte	200	Vorräte	200
Forderungen aus LuL	10	Forderungen LuL	5
Bank	215	Bank	209
ARAP	3	ARAP	3
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
Jahresüberschuss	-5	Gewinnrücklage	15
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	15	Rückstellungen	13
Rückstellungen	13	Verb. Kreditinstitute	5
Verb. Kreditinstitute	15	Verb. LuL	5
Verb. LuL	5	PRAP	5
PRAP	4		
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Materialaufwand	200	Umsatzerlöse	473
Personalaufwand	200	Erträge aus Zuschreibung FAV	5
Abschreibung auf Sachanlagen	45	Sonstige betriebliche Erträge	20
Sonstige betriebliche Aufwendungen	40	Zinserträge	2
Zinsaufwendungen	20		
Summe der Bruttobewegungen	1005	Summe der Bruttobewegungen	1005

Tabelle 4: Erfolgsgrößenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 des Zweckbetriebes

Quelle: Eigene Darstellung

Die Bewegungsbilanz basiert auf Kontenbewegungen. Die Darstellung des Jahresüberschusses wurde durch Aufwendungen und Erträge substituiert.

Im nächsten Schritt sind die mittelnunwirksamen Buchungen (Zusammenfassung siehe Anlage 4) zu korrigieren (Tabelle 5). Anpassungen, die sich aus Veränderungen der Verbindlichkeiten ergeben könnten (Tabelle 2), sind in diesem Beispiel nicht erforderlich, da die ausstehende Mittelverwendung durch Verbleib der Mittel auf dem Bankkonto ersichtlich ist.

Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung

mittel- und erfolgsgrößenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 ZWECK			
MITTELVERWENDUNG (in T€)		MITTELHERKUNFT (in T€)	
<u>SOLL Umsätze aktiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze aktiver Bestandskonten</u>	
Immaterielle VG	10	<u>Grundstücke</u>	30
Finanz-AV	(5) 40	<u>techn. Anlagen</u>	15
Vorräte	200	Vorräte	200
<u>Forderungen aus LuL</u>	40	Forderungen LuL	5
Bank	215	Bank	209
ARAP	3	ARAP	3
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
Jahresüberschuss	-5	Gewinnrücklage	15
<u>HÜ (Gewinnrücklagenzuführung)</u>	15	<u>Rückstellungen</u>	13
<u>Rückstellungen</u>	13	Verb. Kreditinstitute	5
Verb. Kreditinstitute	15	Verb. LuL	5
Verb. LuL	5	PRAP	5
PRAP	4		
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Materialaufwand	200	Umsatzerlöse	(459) (463) 473
Personalaufwand	200	<u>Erträge aus Zuschreibung FAV</u>	5
<u>Abreibung auf Sachanlagen</u>	45	Sonstige betriebliche Erträge	20
Sonstige betriebliche Aufw.	(37) 40	Zinserträge	2
Zinsaufwendungen	20		
Summe	910	Summe	910

Tabelle 5: Mittel- und erfolgsgrößenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 des Zweckbetriebes

Quelle: Eigene Darstellung

Anschließend werden die Kontobewegungen saldiert, um eine Gegenüberstellung von Mittelherkunft auf der einen und Mittelverwendung auf der anderen Seite zu erhalten. Wie bereits erwähnt, hätte die Saldierung z. T. vermieden werden können, wenn die einheitliche Darstellung der Vorgehensweise nicht im Vordergrund gestanden hätte.

Die Wiederholung der Schritte ‚Korrekturen, Umgliederung, Saldierung‘ für alle weiteren Sphären führt zum ersten Teil der in Tabelle 6 dargestellten MVR, der mit der Summenbildung von Mittelherkunft und -verwendung endet. Vor der Summenbildung ist jedoch noch die Umgliederung von Zinserträgen in den Bereich der Vermögensverwaltung vorzunehmen, da sie diesem Bereich grundsätzlich zuzuordnen sind (Buchna 2010, S. 292):

Mittelverwendungsrechnung 2012							
MITTELVERWENDUNG (in T€)				MITTELHERKUNFT (in T€)			
	Ideell	Zweck	VerV		Ideell	Zweck	VerV
Immaterielle VG*		10		Forderungen LuL		5	
Grundstücke*	16			Verb. Kreditinstitute		5	
techn. Anlagen*	20			Verb. LuL		5	
Finanz-AV		5		PRAP		5	
Bank	9	6		Umsatzerlöse		459	7
ARAP*		3		Spenden	99		
Verb. KI*	3	15	7	Sonstige betriebliche Erträge		20	
Verb. LuL*		5		Zinserträge	4	2	3
Materialaufwand*		200					
Personalaufwand*	30	200					
Sonstige betriebliche Aufw.*	20	37					
Zinsaufwendungen*	2	20					
Summe Mittelverwendung	100	501	7	Summe Mittelherkunft	99	499	10
				- satzungsgemäß verwendet*	91	490	7
				= Zwischenergebnis I	8	9	3
				± Rücklagenveränderung (§§ 58 Nr. 6,7 AO)	0	0	0
				= Zwischenergebnis II	8	9	3
				Σ Mittelvortrag / Mittelüberhang (-)			20

Tabelle 6: Mittelverwendungsrechnung 2012

Quelle: Eigene Darstellung

Die Mittelverwendungen der Sphären sind sachlogisch daraufhin zu untersuchen, ob sie die Eigenschaft der Satzungsmäßigkeit erfüllen. Der Erwerb eines Finanzanlageproduktes ohne entsprechende Rücklagenbildung ist bspw. als nicht satzungsgemäße Verwendung zu werten. Darüber hinaus könnten insbesondere die dem Posten sonstige betriebliche Aufwendungen zugeordneten Konten Ausgaben beinhalten, die nicht satzungsgemäß sind.

Für die Erstellung der MVR ist für die jeweiligen Sphären von der Summe Mittelherkunft die Summe der satzungsgemäß verwendeten Mittel abzuziehen. Es ergibt sich das Zwischenergebnis I, das über die im Wirtschaftsjahr nicht abgeflossenen (bzw. nicht verwendeten) oder nicht satzungsmäßig verwendeten Mittel informiert. In diesem Beispiel setzt sich das Zwischenergebnis I aus der Zunahme der Bankguthaben i. H. v. 15 T € und des Finanzanlagevermögens i. H. v. 5 T € zusammen. Bis zum Zwischenergebnis I kann die MVR auf rechnerische Richtigkeit hin überprüft werden, indem zum Bankmittelbestand vom 1.1.2012 die Veränderung von 15 T € addiert wird. Der errechnete Bankmittelenbestand vom 31.12.2012 muss mit dem tatsächlichen Bankmittelenbestand abstimbar sein (siehe Anlage 1). Abweichungen zeigen rechnerische Fehler an. Das Zwischenergebnis I ist anschließend in Höhe der Veränderungen der Rücklagen (§§ 58 Nr. 6, 7 AO) zu modifizieren. In Höhe der Rücklagenzuführung gelten Mittel als zeitnah und satzungsgemäß verwendet. In unserem Beispiel werden Rücklagen weder gebildet noch aufgelöst,

sodass das Zwischenergebnis II identisch mit dem Zwischenergebnis I ist. Die Summe des Zwischenergebnisses II über alle Sphären i. H. v. 20 T € zeigt den in das Folgejahr fortzutragenden Mittelvortrag an. Der Mittelvortrag ist im Folgejahr zu verwenden, um die Anforderung der zeitnahen Mittelverwendung zu erfüllen. Im Folgejahr ist die Mittelverwendung nachgewiesen, sofern die Summe der satzungsgemäß verwendeten Mittel in den Sphären Ideeller Bereich, Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung größer ist als der Mittelvortrag. Somit wird eine First-in-First-out Betrachtung für die Beurteilung zu Grunde gelegt.

V. Fazit

Mit zunehmender Größe steuerbegünstigter Körperschaften steigt der Bedarf der Geschäftsführung systematisch korrekte und EDV-gestützte Mittelverwendungsrechnungen als Nachweisinstrument der zeitnahen und satzungsgemäßen Mittelverwendung zur Verfügung zu haben. Die in diesem Beitrag vorgestellte Mittelverwendungsrechnung erfüllt, abgesehen vom evidenzbasierten Nachweis der satzungsgemäßen Verwendung von Vermögensgegenständen, die Anforderungen an den geforderten Nachweis und löst die im Schrifttum entstandene Diskussion zu den Forderungen und Verbindlichkeiten auf.

Umsetzungsvoraussetzung ist lediglich eine nach Sphären getrennte Buchführung. Durch Ergänzung der modifizierten KFR um Rücklagen i. S. d. AO entsteht eine MVR, ohne dass der steuerbegünstigten Körperschaft weitere, als die bereits bestehenden, Dokumentationsanforderungen entstehen.

Die vorgeschlagene Methodik ist unabhängig von der Rechtslage oder Sonderfällen anwendbar, da Korrekturbuchungen angepasst werden können. So lässt sich bspw. auch die von Thiel angesprochene Behandlung des Ausstattungskapitals (Thiel, 1992, S. 1903) integrieren.

Abstract

Silvana Stahl; How to design a suitable proof of funds allocation in terms of § 55 (1) No. 1, 5 AO

Contemporary Funds Allocation; Funds Allocation Statement; Modified Cash Flow Statement; Selflessness; Tax-Privileged Corporation

Tax-privileged corporations have to prove a contemporary funds allocation. Previous developed funds allocation statements are not conform to the theoretical requirements. Furthermore they could lead to disputes with tax auditors. Objective of this article is to design a funds allocation statement which is practicable and entails legal certainty.

Anlage 1: Bilanzen 2011 und 2012

Aktiva (in T€)						BILANZ 31.12.2011 nach Sphären						Passiva (in T€)	
	Id	Zw	WiG	Vv	Σ		Id	Zw	WiG	Vv	Σ		
A. AV						A. EK							
I. Immaterielle VG		90			90	I. Gez. Kap.		100			100		
II; Sachanlagen						II. KRL		20			20		
1. Grundstücke	100	500		20	620	III. GRL	65	250		15	330		
2. techn. Anlagen	10	145		5	160	V. JÜ	3	15		2	20		
III. Finanz-AV		10			10								
						B. RSt		13			13		
B. UV													
I. Vorräte		50			50	C. Verb.							
II. Ford. aus LuL		5			5	1. ggü. KI	47	415		8	470		
III. Bankguthaben	5	19		1	25	2. aus LuL		5			5		
C. ARAP		3			3	D. PRAP		4		1	5		
Σ	115	822	0	26	963	Σ	115	822	0	26	963		

Aktiva (in T€)						BILANZ 31.12.2012 nach Sphären						Passiva (in T€)	
	Id	Zw	WiG	Vv	Σ		Id	Zw	WiG	Vv	Σ		
A. AV						A. EK							
I. Immaterielle VG		100			100	I. Gez. Kap.		100			100		
II; Sachanlagen						II. KRL		20			20		
1. Grundstücke	111	470		19	600	III. GRL	68	265		17	350		
2. techn. Anlagen	25	130		5	150	V. JÜ	38	-5		7	40		
III. Finanz-AV		20			20								
						B. RSt		13			13		
B. UV													
I. Vorräte		50			60	C. Verb.							
II. Ford. aus LuL		10			10	1. ggü. KI	44	405		1	450		
III. Bankguthaben	14	25		1	40	2. aus LuL		5			5		
C. ARAP		3			3	D. PRAP		5			5		
Σ	150	808	0	25	983	Σ	150	808	0	25	983		

Anlage 1: Bilanzen nach Sphären

Legende: Id=Ideeller Bereich; Zw=Zweckbetrieb; Vv=Vermögensverwaltung

Anlage 2: Kontenbewegungen getrennt nach Sphären

IDEELL Aktiva	Stand 01.01.12	Zugänge	Zuschreibungen	Abgänge (RBW)	Abschreibungen	Stand 31.12.12
Grundstücke	100	16			5	111
techn. Anlagen	10	20			5	25
Bank	5	250		241		14
Σ	115	286	0	241	10	150

IDEELL Passiva	Stand 01.01.12	Abgänge	Zugänge	Umbuchungen	Stand 31.12.12
Gewinnrücklage	65			3	68
Jahresüberschuss	3		38	-3	38
Verb. Kreditinstitute	47	3			44
Σ	115	3	38	0	150

ZWECK Aktiva	Stand 01.01.12	Zugänge	Zuschreibungen	Abgänge (RBW)	Abschreibungen	Stand 31.12.12
Immaterielle Verm.	90	10				100
Grundstücke	500				30	470
techn. Anlagen	145				15	130
Finanzanlagevermögen	10	5	5			20
Vorräte	50	200		200		50
Forderungen LuL	5	10		5		10
Bank	19	215		209		25
ARAP	3	3		3		3
Σ	822	443	5	417	45	808

ZWECK Passiva	Stand 01.01.12	Abgänge	Zugänge	Umbuchungen	Stand 31.12.12
Gezeichnetes Kapital	100				100
Kapitalrücklage	20				20
Gewinnrücklage	250			15	265
Jahresüberschuss	15	5		-15	-5
Rückstellungen	13	13	13		13
Verb. Kreditinstituten	415	15	5		405
Verb. LuL	5	5	5		5
PRAP	4	4	5		5
Σ	822	42	28	0	808

Anlage 2 a: Kontenumsätze der ideellen Sphäre und des Zweckbetriebs 2012

VerV Aktiva	Stand 01.01.12	Zugänge	Zuschreibungen	Abgänge (RBW)	Abschreibungen	Stand 31.12.12
Grundstücke	20				1	19
techn. Anlagen	5					5
Bankguthaben	1	10		10		1
Summen	26	10	0	10	1	25

VerV Passiva	Stand 01.01.12	Abgänge	Zugänge	Umbuchungen	Stand 31.12.12
Eigenkapital					
Gewinnrücklage	15			2	17
Jahresüberschuss	2		7	-2	7
Verb. Kreditinstituten	8	7			1
PRAP	1	1			0
Summen	26	8	7	0	25

Anlage 2 b: Kontenumsätze der Vermögensverwaltung 2012

Anlage 3: Gewinn- und Verlustrechnung getrennt nach Sphären

Gewinn- und Verlustrechnung 2012 (in T€)					
	Ideell	Zweck	WiG	VerV	Σ
Umsatzerlöse/Spenden	99	473	0	8	580
Bestandsveränderung	0	0	0	0	0
Erträge aus Zuschreibung FAV	0	5	0	0	5
Sonstige betriebliche Erträge	0	20	0	0	20
Materialaufwand	0	200	0	0	200
Personalaufwand	30	200	0	0	230
Abschreibung auf Sachanlagen	10	45	0	1	56
Sonstige betriebliche Aufw.	20	40	0	0	60
Zinserträge	1	2	0	0	3
Zinsaufwendungen	2	20	0	0	22
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (-)	38	-5	0	7	35

Anlage 3: Gewinn- und Verlustrechnung 2012 nach Sphären

Anlage 4: Mittelunwirksame Buchungen getrennt nach Sphären

Zusammenfassung der mittelunwirksamen Buchungssätze				
<u>IDEELL</u>	(in T €)			(in T €)
Abschreibungen auf SAV	10	an	Grundstücke	5
			technische Anlagen	5
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	3	an	Gewinnrücklage	3
<u>ZWECK</u>				
Abschreibungen auf SAV	45	an	Grundstücke	30
			technische Anlagen	15
Zuschreibung Finanzanlagevermögen	5	an	Erträge aus Zuschreibung FAV	5
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	15	an	Gewinnrücklage	15
Zunahme Forderungen aus LuL	10	an	Umsatzerlöse	10
Sonstige betriebliche Aufwendungen	3	an	Auflösung ARAP	3
Auflösung PRAP	4	an	Umsatzerlöse	4
<u>VerV</u>				
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	2	an	Gewinnrücklage	2
Abschreibungen auf SAV	1	an	Grundstücke	1
Auflösung PRAP	1	an	Umsatzerlöse	1

Anlage 4: Zusammenfassung der mittelunwirksamen Buchungssätze

Anlage 5: Mittel- und Erfolgsgrößenenerweiterte Bewegungsbilanzen

Schritt 1: Erfolgsgrößenenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 IDEELL			
MITTELVERWENDUNG (in T €)		MITTELHERKUNFT (in T €)	
<u>SOLL Umsätze aktiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze aktiver Bestandskonten</u>	
Grundstücke	16	Grundstücke	5
techn. Anlagen	20	techn. Anlagen	5
Bank	250	Bank	241
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	3	Gewinnrücklage	3
Verb. ggü. Kreditinstituten	3	Jahresüberschuss	38
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Personalaufwand	30	Spenden	99
Abschreibung auf SAV	10	Zinserträge	1
Sonstige betriebliche Aufwendungen	20		
Zinsaufwendungen	2		
Σ Bruttobewegungen	354	Σ Bruttobewegungen	354

Schritt 2: Mittel- und Erfolgsgrößenenerweiterte Bewegungsbilanz 2012 IDEELL			
MITTELVERWENDUNG (in T €)		MITTELHERKUNFT (in T €)	
Grundstücke	16	Grundstücke	5
techn. Anlagen	20	techn. Anlagen	5
Bank	250	Bank	241
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
Gewinnrücklagenzuführung	3	Gewinnrücklage	3
Verb. ggü. Kreditinstituten	3	Jahresüberschuss	38
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Personalaufwand	30	Spenden	99
Abschreibung auf Sachanlagen	10	Zinserträge	1
Sonstige betriebliche Aufwendungen	20		
Zinsaufwendungen	2		
Summe	341	Summe	341

Anlage 5 a: Ideelle Sphäre

Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung

Schritt 1: Erfolgsgrößenweitererte Bewegungsbilanz 2012 VerV			
MITTELVERWENDUNG (in T €)		MITTELHERKUNFT (in T €)	
<u>SOLL Umsätze aktiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze aktiver Bestandskonten</u>	
Bank	10	Grundstücke	1
		Bank	10
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	2	Gewinnrücklage	2
Verb. Kreditinstitute	7	Jahresüberschuss	7
PRAP	1		
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Abschreibung auf Sachanlagen	1	Umsatzerlöse	8
Summe der Bruttobewegungen	21	Summe der Bruttobewegungen	21

Schritt 2: Mittel- und Erfolgsgrößenweitererte Bewegungsbilanz 2012 VerV			
MITTELVERWENDUNG (in T €)		MITTELHERKUNFT (in T €)	
<u>SOLL Umsätze aktiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze aktiver Bestandskonten</u>	
Bank	10	Grundstücke	+
		Bank	10
<u>SOLL Umsätze passiver Bestandskonten</u>		<u>HABEN Umsätze passiver Bestandskonten</u>	
JÜ (Gewinnrücklagenzuführung)	2	Gewinnrücklage	2
Verb. Kreditinstitute	7	Jahresüberschuss	7
PRAP	+		
<u>Aufwendungen</u>		<u>Erträge</u>	
Abschreibung auf Sachanlagen	+	Umsatzerlöse	(7) 8
Summe	17	Summe	17

Anlage 5b: Vermögensverwaltung

Literaturverzeichnis

- Buchna, S. B. (2010). Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Achim: Erich Fleischer Verlag.
- Coenenberg, A. G., Haller, A., & Schultze, W. (2009). Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Hüttche, T. (1997). Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH. GmbHR 23/1997, 1095-1100.
- Koch, K., Scholtz, R.-D. (1996 5. Auflage). Abgabenordnung AO Kommentar. München: Carl Heymanns Verlag KG.
- Orth, M. (11. Juli 1997). Zur Rechnungslegung von Stiftungen. Der Betrieb, S. 1341-1351.
- Pahlke, & König. (2009 2. Auflage). Abgabenordnung. C.H. Beck.
- Schauhoff. (2010 3. Auflage). Handbuch der Gemeinnützigkeit. C.H. Beck.
- Schröder, F. (29/2005). Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO. Deutsches Steuerrecht, S. 1238 – 1243.
- Schruff, L., Busse, J. S. (2011). Die Informationspflicht zur Spendenverwendung. In K. Bangert, Handbuch Spendenwesen (S. 81-91). Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.
- Thiel, J. (1992). Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften. Der Betrieb, 1900 – 1907.
- Wallenhorst, R., Halaczinsky, R. (2009 6. Auflage). Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Handbuch für Beratung und Praxis. München: Vahlen Verlag.