

# Regelungskonzept

Ein Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen, der die Interessen der internen und externen Rechnungslegungsadressaten bedient und die dargelegte Vielzahl von Zwecken erfüllt, aber gleichzeitig zum Ziel hat, keine unnötigen Pflichten für Nonprofit-Organisationen zu erzeugen, muss die nötige Information möglichst transparent darstellen und dies auf so wenige Vorschriften wie möglich beschränken. Zentrale Anforderungen an das Jahresabschlusskonzept sind die getrennte Behandlung des Grundstockvermögens, die interessengerechte Zuordnung von Erträgen und Aufwand zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen und die transparente Darstellung der Mittelverwendung und der Veränderung des Fondsvermögens sowie die Überprüfbarkeit der Voraussetzungen der Bildung von Rücklagen.

Zweckmäßig entsteht dieses System durch Evolution statt durch Revolution. Hierzu werden die Vorschriften der kaufmännischen Rechnungslegung zugrundegelegt. Damit wird ein bestehendes ausdifferenziertes System der deutschen Rechtsordnung genutzt und weiterentwickelt, um den oben dargelegten Anforderungen unter Einbeziehung der Ergebnisse aus der Rechtsvergleichung gerecht zu werden. Folglich enthält das Regelungskonzept eine große Zahl an Regelungen des HGB. Daneben sind viele Vorschriften Swiss GAAP FER (21) entnommen. Wenige Regelungen entstammen dem spanischen Real Decreto 1491/2011 und dem schweizerischen Obligationenrecht. Den Rechnungslegungsstandards des IDW entsprechen abseits derjenigen Regelungen des HGB, die ohnehin übernommen wurden, lediglich die Beschränkung auf das Umsatzkostenverfahren und wenige inhaltliche Übernahmen aus dem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks gem. IDW RS HFA 5.

## **A. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Nonprofit)**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bilden das grundlegende System für die gesamte Buchführung.<sup>1079</sup> Auch für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen müssen folglich GoB bestehen, die diesen regeln. In diesem Zusammenhang werden nicht sämtliche GoB erläutert. Dargestellt werden sollen hier diejenigen, die problematisch sind bzw. deren Debatte sich aufdrängt.

### *I. Formelle GoB (Nonprofit)*

Als formelle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bzw. Rechenschaft werden die Grundsätze der Bilanzklarheit, Wesentlichkeit und Bilanzübersichtlichkeit, der Richtigkeit und Vollständigkeit der Dokumentation sowie der formellen Bilanzkontinuität zusammengefasst.<sup>1080</sup> Diese Grundsätze bilden grundlegende Anforderungen an jede Form der Rechnungslegung und müssen folglich auch für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen beachtet werden.<sup>1081</sup> Da sie der umfassenden Information des Rechnungslegungssadressaten dienen, sprechen auch keine gemeinnützigkeitsspezifischen Erwägungen gegen ihre Anwendung.<sup>1082</sup>

Des Weiteren sprechen auch grundsätzliche Erwägungen für eine Anwendung der formellen Grundsätze. So dienen diese unabhängig von den konkreten Zielen des Jahresabschlusses dazu, diesen derartig zu gestalten, dass er für seine Adressaten verständlich und frei von Verfälschungen ist. Da auch der Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen diesen Zielen verpflichtet ist, ist eine Anwendung sinnvoll. Inhaltlich ergeben sich für gemeinnützige Organisationen keine Änderungen. Für die Aufstellung des Jahresabschlusses bedeutet dies, dass die Grundsätze der Klarheit und der Übersichtlichkeit aus § 243 Abs. 2 HGB, der Grundsatz der Wesentlichkeit, die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit aus § 239 Abs. 2 HGB und der Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität (oder auch Bilanzidentität) aus § 239 Abs. 1 Nr. 1 HGB anzuwenden sind.

### *II. Materielle GoB (Nonprofit)*

## 1. True and Fair View

Im Rahmen der Frage nach der Übertragbarkeit der Regelungen des HGB wurde herausgestellt, dass abweichend vom HGB statt des Vorsichtsprinzips der Grundsatz des True and Fair View eine Vorrangstellung einnehmen muss.<sup>1083</sup> Da für gemeinnützige Organisationen weder der Gläubigerschutz noch die Steuerbemessung im Vordergrund stehen,<sup>1084</sup> muss es das grundlegende Interesse des Jahresabschlusses sein, möglichst den tatsächlichen Umständen zu entsprechen. Fraglich ist jedoch, ob hierbei dem spanischen Plan General de Contabilidad und seinen Spartenplänen gefolgt werden sollte, die bestimmen, dass zur Erfüllung des True and Fair View gegebenenfalls andere Grundsätze außer Acht gelassen werden müssen, oder den Swiss GAAP FER, das davon ausgehen, dass dem Grundsatz bereits durch die Anwendung der Vorschriften des Regelwerks entsprochen wird und folglich eine Abweichung von seinen Vorgaben nicht zulässt. Das Ziel eines einheitlichen Jahresabschlusses und der größtmöglichen Transparenz und Vergleichbarkeit aufgrund eingeschränkter Wahlmöglichkeiten macht es erforderlich, die Vorschriften verbindlich auszustalten. Auch ist es nur bei einer verbindlichen Ausgestaltung möglich, Abweichungen vom Grundsatz des True and Fair View, die sich aus Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts ergeben, zu berücksichtigen. Folglich muss schon durch die Anwendung der Vorschriften das Ziel einer den tatsächlichen Umständen entsprechenden Darstellung verwirklicht werden. Dies entspricht dem Konzept von Swiss GAAP FER. In der Konsequenz darf nicht unter Berufung auf den übergeordneten Grundsatz des True and Fair View auf die Anwendung anderer Grundsätze verzichtet werden. Gegebenenfalls sind erläuternde Angaben im Anhang zu machen.

## 2. Realisationsprinzip

Auch im Rahmen des Jahresabschlusses gemeinnütziger Organisationen ist das Realisationsprinzip grundsätzlich zweckmäßig, um den Zeitpunkt der Entstehung der Erträge zu bestimmen und die Ertragslage den tatsächlichen Umständen entsprechend darzustellen. Für Zuwendungen wird daher für die Ergebnisrechnung am Realisationsprinzip festgehalten,

um die Ertragslage zweckmäßig darzustellen. Gegenüber dem HGB wird das Realisationsprinzip allerdings eingeschränkt. So werden Wertzuwächse des Investitionsvermögens schon vor ihrer Realisierung erfasst, um das Vermögen der Organisation möglichst tatsachenentsprechend darzustellen.<sup>1085</sup> Um allerdings den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts gerecht zu werden, müssen neben der Ergebnisrechnung und der Bilanz eine Mittelverwendungsrechnung auf Basis einer Cash-Flow-Rechnung, die zeitnah zu verwendende Mittel erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses erfasst, und eine adaptierte Kapitalveränderungsrechnung erstellt werden.<sup>1086</sup>

### 3. Vorsichtsprinzip

Trotz der Betonung des True and Fair View und der Einschränkungen des Realisationsprinzips verliert das Vorsichtsprinzip nicht vollständig seine Bedeutung. Vergleichbar mit dem Vorsichtsprinzip des spanischen RD 1491/2011 beschränkt es sich jedoch darauf, dass bei Bewertungsunsicherheiten im Rahmen einer möglichst tatsachenentsprechenden Bewertung der niedrigere Wert gewählt werden muss.<sup>1087</sup>

## B. Bestandteile des Jahresabschlusses

Aus den erörterten Anforderungen an den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen und den Zweckmäßigkeitserwägungen bezüglich der betrachteten Regelwerke ergibt sich, dass der Jahresabschluss neben der Bilanz, der Ergebnisrechnung und dem Anhang auch eine auf der Ergebnisrechnung beruhende Mittelverwendungsrechnung und eine Kapitalveränderungsrechnung enthalten muss.<sup>1088</sup> In seinen Bestandteilen entspricht der Jahresabschluss damit demjenigen nach Swiss GAAP FER 21.

### I. Bilanz

Auch für gemeinnützige Organisationen dient die Bilanz der Gegenüberstellung von Anlage- und Umlaufvermögen auf der Aktivseite und Eigen- und Fremdkapital auf der Passivseite (vgl. § 247 Abs. 1 HGB). Aus Transparenzgesichtspunkten und zur Förderung der Vergleichbarkeit ist, den Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften entsprechend, allein die Kontoform zweckmäßig. Aktiva und Passiva werden geschlossen und unsaldiert getrennt erfasst.<sup>1089</sup> Hierbei sind folgende Besonderheiten zu beachten:

## 1. Gliederung der Passivseite

### a. Eigenkapital

#### aa. Grundstockvermögen

Innerhalb des Eigenkapitals muss das Grundstockvermögen separat ausgewiesen werden. Darin kommt zum Ausdruck, dass allein das Grundstockvermögen dauerhaft in der Organisation gebunden ist, während alle anderen Mittel zeitnah verwendet werden müssen. Auch gilt für das Grundstockvermögen die Besonderheit, dass Stiftungen seine Erhaltung nachweisen müssen. Separat ausgewiesen werden können allerdings allein das ursprüngliche Grundstockvermögen einschließlich späterer Zuwendungen und Wertsteigerungen aufgrund von Neubewertungen und Umschichtungen. Freie Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO und die Umschichtungsreserve, die ebenfalls das Grundstockvermögen stärken können, werden separat ausgewiesen. Dies muss bei der Kontrolle der Erhaltung des Grundstockvermögens beachtet werden.

#### bb. Zurückzugewährendes Vermögen

Vorschriften zum Ausweis des Grundstockvermögens müssen die Besonderheiten des zurückzugewährenden Vermögens i.S.v. § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 (ggf. i.V.m. Abs. 3) AO berücksichtigen. Wie bereits erläutert, kann dieses Vermögen nach den Regeln des HGB zweckmäßig

abgebildet werden.<sup>1090</sup> Unabhängig von den Bedingungen für die Rückgewähr wird das Vermögen zunächst wie vollwertiges Grundstockvermögen erfasst. Erst sobald der Eintritt der Bedingung für die Rückgewähr wahrscheinlich wird, muss eine Rückstellung in Höhe des gemeinen Wertes i.S.v. § 55 Abs. 2 AO gebildet werden. Ist § 55 Abs. 3 a.E. AO einschlägig und damit das Vermögen nur in Höhe des Buchwertes, der dem Vermögen bei seiner Entnahme aus dem Betriebsvermögen beizulegen war, zurückzuerstatten, so ist die Rückstellung nur in Höhe des Buchwertes zu bilden. Zu Zwecken der Information kann es sinnvoll sein, insbesondere bei größerem Umfang das zurückzugewährende Vermögen in einem eigenen Gliederungspunkt innerhalb des Grundstockvermögens zu erfassen.

### cc. Fondsvermögen

Zugeflossene (und verbindlich zugesagte) Spenden und sonstige Erträge erhöhen über die Ergebnisrechnung das Eigenkapital der Organisation.<sup>1091</sup> Um die Bindung an die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO auszudrücken, müssen am Ende des Geschäftsjahres nicht verbrauchte Mittel als Fondsvermögen im Eigenkapital ausgewiesen werden. Entsprechend der Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts sowie Swiss GAAP FER 21 muss hierbei die Zweckbindung ersichtlich werden.<sup>1092</sup> Abweichend von Swiss GAAP FER werden alle Mittel unabhängig von einer einschränkenden Zweckbindung als Fondsvermögen erfasst. Innerhalb des Fondsvermögens ist folglich danach zu trennen, ob es sich um Mittel, die allgemein für die Zweckerreichung eingesetzt werden können, oder um zweckgebundene Spenden handelt, die nach konkreten Zwecken oder sogar Projekten geordnet ausgewiesen werden müssen.<sup>1093</sup>

Um die zeitnahe Mittelverwendung kontrollieren zu können, muss im Anhang erläutert werden, welche Mittel aus vorangegangenen Geschäftsjahren noch nicht verwendet wurden. Ein Ausweis in der Bilanz würde die Gliederung zerfasern und dem Ziel der Übersichtlichkeit widersprechen.

## dd. Rücklagen

Die Bilanz muss auch die Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO enthalten. Dazu muss ihre Gliederung diese getrennt nach den jeweiligen Rücklagen des § 62 Abs. 1 AO als Teil des Eigenkapitals ausweisen. Weitere Rücklagen als die steuerrechtlich zulässigen können nicht gebildet werden.

Eine Ausnahme hiervon gilt für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, für die zusätzliche Rücklagen gebildet werden können.<sup>1094</sup> Diese müssen separat von den Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO ausgewiesen und ausdrücklich als Betriebsmittelrücklagen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bezeichnet werden.

## ee. Organisationskapital

Als Organisationskapital wird von den sonstigen Kategorien nicht erfasstes Eigenkapital bezeichnet. Insbesondere ist hier der Jahresüberschuss aus der Ergebnisrechnung auszuweisen.<sup>1095</sup>

## b. Rückstellungen

§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB sowie § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB sind auch für NPOs zweckmäßig und können folglich auch für diese angewendet werden.<sup>1096</sup> Weitere Rückstellungen sind durch das Gemeinnützigkeitsrecht ausgeschlossen. Diese Beschränkung auf rechtliche oder tatsächliche Außenverpflichtungen entspricht dem Vorbild von Swiss GAAP FER und fördert das Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln (True and Fair View).<sup>1097</sup> Hiervon ausgenommen werden muss jedoch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb. Für diesen wird § 249 HGB vollumfänglich angewandt.<sup>1098</sup>

## c. Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten aus der Zweckerreichung und den Zweckbetrieben reduzieren die zu verwendenden Mittel.<sup>1099</sup> Aus der Bilanz muss folglich der Bestand der Verbindlichkeiten aus dem ideellen Bereich und den Zweckbetrieben ersichtlich sein. Verbindlichkeiten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb reduzieren dessen Steuerbelastung und dessen Jahresüberschuss, der zu den zu verwendenden Mitteln gehört. Im Rahmen der Vermögensverwaltung stellen Verbindlichkeiten zwar keine Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dar, reduzieren aber das Ergebnis der Vermögensverwaltung und damit wiederum die zu verwendenden Mittel i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 5 AO. Da folglich die Verbindlichkeiten im Rahmen dieser drei Tätigkeitsbereiche unterschiedliche Effekte haben, müssen sie in der Bilanz separat ausgewiesen werden.

## 2. Gliederung der Aktivseite

### a. Anlehnung an § 266 Abs. 2 HGB

Auch die Gliederung der Aktivseite muss sich an den für diese entwickelten Anforderungen ausrichten. Aufgrund der vorhandenen Überschneidungen bietet sich allerdings eine Trennung anhand der Tätigkeitsbereiche auf der Aktivseite nicht an.<sup>1100</sup> Diese ist weder steuerrechtlich noch aus Gründen der Transparenz geboten und würde aufgrund vielfältiger Überschneidungen unnötige Zuordnungskonflikte auslösen. So können Anlage- und Umlaufvermögen in mehreren Tätigkeitsbereichen eingesetzt werden, sodass eine Zuordnung anhand von Gewichtungen erforderlich würde. Auch ist es grundsätzlich nicht zweckmäßig, dasjenige Anlagevermögen gesondert und gesammelt auszuweisen, das dem Grundstockvermögen zuzuordnen ist. Dieses kann sich grundsätzlich aus sämtlichen Vermögensgegenständen zusammensetzen, sodass ein gesonderter Ausweis zu einer Verdopplung der Aktivseite führen würde. Da der bilanzielle Ausweis der Zusammensetzung des Grundstockvermögens zum Nachweis von dessen Erhaltung auch nicht erforderlich ist, ist im Sinne der Übersichtlichkeit von einem derartigen Ausweis abzusehen.

## b. Investitionsvermögen

Anpassungen gegenüber § 266 Abs. 2 HGB sind jedoch erforderlich für das Investitionsvermögen. Dieses muss auch auf der Aktivseite gesondert ausgewiesen werden, um dessen wertmäßige Erhaltung kontrollieren zu können. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird hierzu unterhalb des Umlaufvermögens eine Gliederungsebene eingefügt, die das Investitionsvermögen abbildet. Das Investitionsvermögen kann weder in das Anlage- noch in das Umlaufvermögen integriert werden, da es Bestandteile aus beiden Vermögenskategorien enthalten kann. Innerhalb dieses Investitionsvermögens muss nach Wertzuwachsfonds und Ausschüttungsfonds unterschieden werden.<sup>1101</sup> Ausschüttungsfonds weisen Investitionsvermögen aus, das laufende Erträge erwirtschaftet, während Wertzuwachsfonds das Investitionsvermögen umfassen, das Erträge erst im Moment seiner Veräußerung durch die entstandenen Wertsteigerungen erwirtschaftet.

## c. Bewertung

Die Bewertung von Vermögensgegenständen muss den entwickelten Anforderungen angepasst werden. Dies muss wie für die kaufmännische Rechnungslegung auch für die Nonprofit-Rechnungslegung anhand der Kategorien der Vermögensgegenstände geschehen.

Das Anlagevermögen muss unterteilt werden in Nutzvermögen, das zur unmittelbaren Zweckerreichung oder in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eingesetzt ist, und Investitionsvermögen, das der Erwirtschaftung von Erträgen gewidmet ist. Diese Unterscheidung gilt sowohl für Vermögensgegenstände des Grundstockvermögens als auch des sonstigen Vermögens der Organisation. Für sämtliche Vermögenskategorien gilt, dass (teil-) unentgeltliche Zuwendungen bei ihrem Zufluss mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ist (an § 255 Abs. 4 HGB angelehnt) dreistufig geregelt.<sup>1102</sup> Primärer Anknüpfungspunkt ist der Preis an einem aktiven Markt. Kann dieser nicht ermittelt werden, ist auf Marktpreise ähnlicher Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen und

voneinander unabhängigen Personen zurückzugreifen. Hilfsweise sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten fortzusetzen.

#### aa. Nutzvermögen

Das Nutzvermögen wird entsprechend § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 bis 3, Abs. 5 HGB bewertet. Die Bewertung erfolgt, sofern der Vermögensgegenstand nicht (teil-) unentgeltlich zugewendet wurde, mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Von einer (teil-) unentgeltlichen Zuwendung ist auszugehen, wenn die Gegenleistung nicht nur unerheblich nach unten von der Gegenleistung abweicht, die zwischen sachverständigen und voneinander unabhängigen Personen erbracht worden wäre. Die Vermögensgegenstände sind planmäßig abzuschreiben. Außerplanmäßige Abschreibungen sind rückgängig zu machen, wenn ihr Grund entfällt. Nutzvermögen, das veräußert werden soll, ist wie Investitionsvermögen zu bewerten, da in diesem Fall die Grundlage für die Bewertungsvereinfachung durch regelmäßige Abschreibungen über die Totalperiode<sup>1103</sup> entfällt.

#### bb. Investitionsvermögen

Auch die Vermögensgegenstände des Investitionsvermögens sind, sofern sie nicht (teil-) unentgeltlich zugewendet wurden, zunächst mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Die Folgebewertung erfolgt allerdings nicht mit den fortgesetzten Anschaffungsbzw. Herstellungskosten, sondern mit dem beizulegenden Zeitwert anhand des für Spenden bereits beschriebenen Systems.<sup>1104</sup> Hierbei sind hilfsweise in einem dritten Schritt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten fortzusetzen, wobei der letzte zuverlässig ermittelte Wert nach einer der zwei vorgehenden Bewertungsmethoden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ersetzt. Wichtigster Anwendungsfall ist das Investitionsvermögen des Grundstockvermögens. Dessen Wertsteigerungen, die über das zur Vermögenserhaltung nötige Maß hinausgehen, sollten in die von *Hüttemann* und *Schön* geforderte Umschichtungsrücklage gebucht werden,<sup>1105</sup> um zukünftige

Wertschwankungen aufzufangen.

#### cc. Unternehmensbeteiligungen

Unternehmensbeteiligungen, bei denen eine Bewertung anhand von Werten an einem aktiven Markt oder Vergleichswerten aus ähnlichen Transaktionen nicht möglich ist, sind anhand der Ertragswertmethode zu bewerten.<sup>1106</sup>

#### dd. Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen wird entsprechend § 253 Abs. 4 HGB bewertet.<sup>1107</sup>

#### ee. Bewertungserleichterungen

Die Zuordnung zu den entwickelten Vermögenskategorien kann für gemeinnützige Organisationen mitunter erheblichen Aufwand bedeuten. Insbesondere die Frage, ob ein Vermögensgegenstand dauerhaft der Organisation zu dienen gewidmet ist, wird häufig nicht abgrenzungssicher beantwortet werden können. Folglich wird Organisationen mit der Vermutung geholfen, dass Vermögensgegenstände, die nicht lediglich dazu gewidmet sind, durch ihre Investition Finanzerträge zu erwirtschaften, Nutzvermögen sind.

Die Bewertung mit beizulegenden Zeitwerten dient der Transparenz und dem Nachweis der Erhaltung des Grundstockvermögens. Zu letzterem sind allerdings allein Stiftungen verpflichtet. Im Rahmen von Rechnungslegungserleichterungen für kleine gemeinnützige Organisationen könnte es diesen (mit Ausnahme von Stiftungen) folglich erlaubt werden, die Anschaffungs- und Herstellungskosten auch für das Investitionsvermögen fortzusetzen. Dies würde sie von erheblichem Bewertungsaufwand befreien.<sup>1108</sup>

### 3. Gliederung

Aus dem zuvor gesagten und den Vorbildern von Swiss GAAP FER 21 und den Adaptationen zum Plan General de Contabilidad für gemeinnützige Organisationen ergibt sich folgende Gliederung für die Bilanz:

<b>AKTIVA<sup>1109</sup></b>		<b>PASSIVA</b>	
A	Anlagevermögen	A	Eigenkapital
B	Umlaufvermögen	I.	Grundstockvermögen
II.	Forderungen	II.	Fondsvermögen
1.	Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen	1.	Freies Fondsvermögen
2.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	2.	Zweckgebundenes Fondsver- mögen
3.	Sonstige Forderungen	III.	Organisationskapital
C	Investitionsvermögen	IV.	Rücklagen
I.	Ausschüttungsfonds	1.	Steuerrechtliche Rücklagen
1.	Immaterielle Vermögensgegen- stände	a.	Erforderliche Rücklä- gen für konkrete Vor- haben
2.	Sachanlagen	b.	Rücklagen für Wie- derbeschaffungen
3.	Finanzanlagen	c.	Freie Rücklagen
II.	Wertzuwachsfonds	d.	Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrech- ten
1.	Immaterielle Vermögensgegen- stände		
2.	Sachanlagen		
III.	3. Finanzanlagen	2.	Zweckbetriebe
	Kassenbestand, Bundesbankgutha- ben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	3.	Vermögensverwaltung
D	Rechnungsabgrenzungsposten	a.	Umschichtungsrück- lage
E	Aktive latente Steuern	b.	Sonstige Rücklagen
F	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermö- gensverrechnung	4.	Wirtschaftliche Geschäftsb- triebe
<b>TOTAL AKTIVA</b>		B	Rückstellungen
		I.	Ideeller Bereich
		II.	Zweckbetrieb
		III.	Vermögensverwaltung
		IV.	Wirtschaftliche Geschäftsbetrieb
		C	Verbindlichkeiten
		I.	Ideeller Bereich
		II.	Zweckbetrieb
		III.	Vermögensverwaltung
		IV.	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
		D	Rechnungsabgrenzungsposten
		E	Passive latente Steuern
<b>TOTAL PASSIVA</b>		<b>TOTAL PASSIVA</b>	

#### 4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe dürfen über die Rücklagen des § 62 Abs. 1 AO hinaus Rücklagen, die zum Erhalt des Betriebs erforderlich sind, bilden. Zum Nachweis der Erforderlichkeit dieser Rücklagen sind eigene Bilanzen der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe erforderlich. Diese Bilanzen stehen parallel neben der Bilanz der Gesamtorganisation. Für die Zweckbetriebe können die Ansätze aus der Gesamtbilanz übernommen werden, in denen das Betriebsvermögen ebenfalls zu erfassen ist.

Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe tritt daneben, dass nachgewiesen werden muss, dass keine Verluste erwirtschaftet wurden, die einen Ausgleich mit zweckgebundenen Mitteln erfordern. Dazu muss deren wirtschaftliches Ergebnis unabhängig von den anderen Tätigkeitsbereichen festgestellt werden. Auch kann eine handelsrechtliche Bilanzierungspflicht gem. §§ 1 ff. i.V.m. § 242 Abs. 1 HGB oder § 13 Abs. 3 GmbHG, § 6 i.V.m. §§ 242 Abs. 1, 264 ff. HGB bestehen. In diesem Fall ist schon aufgrund gesetzlicher Anordnung eine Handelsbilanz nach den Vorschriften des HGB zu erstellen.<sup>1110</sup> Daneben tritt, dass die Steuerbemessung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe durch Bestandsvergleich i.S.v. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG erfolgt, wenn eine entsprechende Bilanzierungspflicht gem. § 140 f. AO besteht.<sup>1111</sup> Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ist auch aus grundsätzlichen Erwägungen die kaufmännische Rechnungslegung zweckmäßiger als die hier entwickelte Nonprofit-Rechnungslegung. Gläubigerschutzgesichtspunkte und die Ausschüttungsbemessung sind relevanter. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe müssen folglich zusätzlich zur ihrer Berücksichtigung in der Bilanz der Gesamtorganisation eine Bilanz nach den Vorschriften des HGB erstellen. Diese Zusatzbelastung ist für gemeinnützige Organisationen vertretbar, da sich diese eines gemeinnützigkeitsrechtlichen „Fremdkörpers“ in Form des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bedienen. Eine derartige Bilanz ist indes nicht erforderlich, falls der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb über kein ihm zuzuordnendes Vermögen verfügt wie beispielsweise bei der Durchführung einer Spendengala.

Für Zweckbetriebe ist die zusätzliche Bilanz, die entsprechend der hier entwickelten Vorschriften aufgestellt wird, nur erforderlich, wenn zusätzliche Rücklagen gebildet werden sollen. Verzichtet die Organisation

auf diese, ist die ergänzende Bilanz für Zweckbetriebe nicht erforderlich.

## *II. Ergebnisrechnung*

Statt der Bezeichnung als Gewinn- und Verlustrechnung wird, wie von *Hüttemann* und *Löwe* vorgeschlagen, die Bezeichnung als Ergebnisrechnung gewählt.<sup>1112</sup> Diese muss ein den tatsächlichen Umständen entsprechendes Bild der Ertragslage der Organisation zeichnen und dabei nach Tätigkeitsbereichen unterscheiden. Da die Ergebnisrechnung allein nicht geeignet ist, die Mittelverwendung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO nachzuweisen, muss sie derartig gestaltet sein, dass es möglich ist, durch eine Überleitungsrechnung eine adaptierte Cash-Flow-Rechnung zum Nachweis der Mittelverwendung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO zu erstellen.<sup>1113</sup>

### 1. Umsatzkostenverfahren

*Hüttemann*, *Busse* und dem IDW folgend ist die Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren zu erstellen.<sup>1114</sup> Dies ermöglicht die funktionale Gliederung anhand der Tätigkeitsbereiche. Erfasst werden müssen allerdings sämtliche Erträge und Aufwendungen, unabhängig von einer möglichen Korrespondenz von Aufwendungen und Erträgen.<sup>1115</sup>

### 2. Projektkosten

Sämtliche Aufwendungen sind danach aufzuteilen, ob es sich um Projektkosten oder allgemeine Verwaltungskosten handelt, um die Angemessenheit der Kosten der allgemeinen Verwaltung und der (Spenden-) Werbung nachzuweisen. Für die Personalkosten fordert der BFH eine Aufteilung anhand der für die einzelnen Zwecke tatsächlich aufgewandten Arbeitsstunden.<sup>1116</sup> Dies beantwortet jedoch noch nicht die Frage nach der methodischen Zuordnung der Arbeitsstunden zu den einzelnen Tätigkeiten. In Anlehnung an die Maßstäbe des DZI<sup>1117</sup> und den ZEWO Leitfaden<sup>1118</sup>, der im Rahmen von Swiss GAAP FER 21

herangezogen wird, sollte diese Aufteilung folgendermaßen vorgenommen werden:

### a. Projektkosten

Projektkosten sind in Abgrenzung zu den Kosten der (allgemeinen) Verwaltung und der Spendenwerbung all diejenigen Kosten, deren Finalität nicht die Verwaltung der Organisation sondern die konkrete Verwirklichung des Satzungszwecks ist, die auch außerhalb der Organisation wahrnehmbar ist.

Projektkosten können als mittelbare und unmittelbare Projektkosten anfallen. Gegenüber den allgemeinen Verwaltungskosten sind jedoch beide dadurch abzugrenzen, dass sie kausal auf der unmittelbaren Zweckverfolgung beruhen und bei einem (hypothetischen) Fortfall des Projekts ebenfalls entfielen.

#### aa. Mittelbare Projektkosten

Als Mittelbare Projektkosten sind all diejenigen Aufwendungen zu verstehen, die der Findung, Vorbereitung, Planung und Auswahl von Projekten dienen und die mit dem Projekt entfielen. Mittelbare Projektkosten allein sind folglich nicht zur Zweckverwirklichung geeignet, es müssen vielmehr weitere Handlungen hinzutreten. Dennoch ist das Projekt für den Aufwand „condicio sine qua non“ und die Aufwendungen haben jeweils einen konkreten Projektbezug.

#### bb. Unmittelbare Projektkosten

Auch unmittelbare Projektkosten entstehen und entfallen mit dem durchgeführten Projekt. Im Gegensatz zu den mittelbaren Projektkosten münden sie allerdings ohne das Erfordernis weiterer Zwischenhandlungen in die Verwirklichung des Projekts und sind deshalb von der Zielgruppe (sofern vorhanden) erfahrbar. Unmittelbare Projektkosten können jeweils einem konkreten Projekt zugeordnet werden.

## b. Allgemeine Verwaltungskosten

Der allgemeine Verwaltungsaufwand stellt in Abgrenzung zum Projektaufwand die Grundfunktion einschließlich der Verwaltungs- und Aufsichtsorgane der Organisation sicher. Er ist damit auch dann erforderlich, wenn Projekte (teilweise oder vollständig) entfallen. Insbesondere schließt er den Fundraisingaufwand ein.

## c. Gewichtung der Tätigkeit

Selbst unter Heranziehung der genannten Definitionen ist eine eindeutige Zuordnung der Kosten nicht immer möglich. Dies trifft insbesondere auf gemischte Tätigkeiten zu.<sup>1119</sup> Auch würde die genaue Abgrenzung der Kosten insbesondere im Personalbereich den Organisationen erheblichen Verwaltungsaufwand verursachen. Aus diesen Gründen sollte es den Organisationen erlaubt werden, Gewichtungen oder sogar pauschale Aufteilungen vorzunehmen.<sup>1120</sup> Hier kann wiederum auf die ZEWO-Empfehlungen zurückgegriffen werden, die es erlauben, Arbeitszeit vollständig den Projektkosten zuzuordnen, wenn mindestens 80 % der Arbeitszeit Projektkosten sind. Ansonsten ist eine stundenweise Verteilung vorzunehmen.

## 3. Spendensammelaktionen

Den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21<sup>1121</sup> entsprechend und um die Fundraisingkosten zutreffend bestimmen zu können, müssen auf Dritte ausgelagerte Spendensammelaktionen brutto erfasst werden. Dies bedeutet, dass die Kosten und die Erträge getrennt und unsaldiert in der Ergebnisrechnung aufgeführt sein müssen. Erläuterungen zur Effizienz der ausgelagerten Spendenaquise müssen im Anhang gemacht werden.

## 4. Grundstockvermögen

Zuwendungen in das Grundstockvermögen unterliegen gem. § 62 Abs. 3

AO nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung. Mittelverwendungen dürfen das Grundstockvermögen nicht angreifen. Folglich muss zwischen dem Grundstockvermögen und den zeitnah zu verwendenden Mitteln auch in der Ergebnisrechnung klar getrennt werden. Die Ergebnisrechnung darf deshalb Veränderungen des Grundstockvermögens nicht ausweisen. Lediglich zeitnah zu verwendende Erträge aus der Anlage des Grundstockvermögens sind auszuweisen. Folglich sind auch Zuwendungen in das Grundstockvermögen nicht zu erfassen. Spiegelbildlich sind Reduktionen des Grundstockvermögens auch keine Aufwendungen. Dies bedeutet, dass Abschreibungen auf Nutzvermögen des Grundstockvermögens nicht als Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen. Organisationen müssen bei der Abschreibung folglich Vermögensgegenstände danach unterscheiden, ob sie dem Grundstockvermögen zugehören oder gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO angeschafft wurden und damit dem Organisationskapital zuzuordnen sind. Dies belastet Organisationen jedoch nicht zusätzlich, da diese Unterscheidung auch schon für die Frage erforderlich ist, ob bei der Veräußerung des Gegenstandes die Pflicht zur zeitnahen Verwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO wieder auflebt oder der Verkaufserlös zum Grundstockvermögen zu zählen ist.<sup>1122</sup> Aus dieser Unterscheidung ergeben sich damit keine zusätzlichen Pflichten. Aus der Zusammensetzung von Grundstockvermögen und Organisationskapital ergibt sich auch, dass der Jahresüberschuss Teil des Organisationskapitals ist.

## 5. Wertzuwachs des Anlagevermögens

Wertzuwachs des Anlagevermögens, das nicht zum Grundstockvermögen gehört, wird in der Ergebnisrechnung als Ertrag erfasst. Dies spiegelt die tatsächlich erhöhte Leistungsfähigkeit der Organisation wieder.

## 6. Gliederung nach Tätigkeitsbereichen

Aufgrund von Anforderungen des Gemeinnützigeitsrechts<sup>1123</sup> ist es erforderlich, die Ergebnisrechnung nach Tätigkeitsbereichen zu gliedern.

Innerhalb der Ergebnisrechnung müssen die Ergebnisse des ideellen Bereichs, der Zweckbetriebe, der Vermögensverwaltung und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einzeln aufgeführt werden.<sup>1124</sup> Mehrere Zweckbetriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden hierzu jeweils zusammengefasst. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ist das Ergebnis auch für die Steuerbemessung relevant, die aufgrund der Maßgeblichkeit auf dem handelsrechtlichen Jahresabschluss basieren kann.<sup>1125</sup> Hierfür ist das Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in deren Bilanz zu überführen.<sup>1126</sup> Falls zwecks Bildung zusätzlicher Rücklagen eine ergänzende Bilanz aufgestellt wird, ist das Ergebnis der Zweckbetriebe in diese zu überführen. Für die Aufwendungen und Erträge der Vermögensverwaltung ist zu beachten, dass sämtliche Ausschüttungen, aber allein die Umschichtungsgewinne der Wertzuwachsfonds berücksichtigt werden. Als Kosten wird allein realisierter Aufwand, also keine Wertverluste des Investitionsvermögens, die auf Neubewertungen zurückgehen, berücksichtigt.<sup>1127</sup>

Die Trennung nach Tätigkeitsbereichen macht es erforderlich, Erträge und Aufwendungen innerhalb der Organisation zuzuordnen. Da die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen insgesamt stark durch das Steuerrecht geprägt ist, ist es sinnvoll, steuerrechtliche Wertungen zu berücksichtigen. Betriebsausgaben werden danach demjenigen Tätigkeitsbereich zugeordnet, durch den sie veranlasst sind.<sup>1128</sup> Dies betrifft sämtliche Erträge und Aufwendungen, insbesondere auch die Abschreibungen. Bei der Bestimmung der Veranlassung sollte soweit möglich auf die oben beschriebenen (ZEWO-) Grundsätze zurückgegriffen werden.

## 7. Steuern

Steuern müssen bereits auf der Ebene jedes Tätigkeitsbereichs berücksichtigt werden, um die Erträge der Gesamtorganisation zutreffend abbilden zu können. Umsatzsteuerverbindlichkeiten bzw. -forderungen müssen im korrespondierenden Tätigkeitsbereich erfasst werden. Ertragsteuer fällt nur im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an. Dort ist folglich neben dem Ergebnis vor Steuern auch das Ergebnis nach Steuern

zu ermitteln, das zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehört.

## 8. Fondszuweisungen

Aus der Ergebnisrechnung ergibt sich unmittelbar keine Beschränkung der Zuweisung des Ergebnisses vor Fondsveränderungen in das Fondsvermögen. Hier ist allerdings zu beachten, dass die Ergebnisrechnung dem Realisationsprinzip folgt. Dadurch kann es zu Abweichungen von der Mittelverwendungsrechnung kommen, die die Höhe der noch zu verwendenden Mittel bestimmt. Dies kann dazu führen, dass Organisationen einen fehlerhaft ermittelten Anteil des Ertrags in das Fondsvermögen überführen. Um das Fondsvermögen in der Bilanz zutreffend auszuweisen, ist es erforderlich, sämtliche noch nicht verwendeten Mittel im Fondsvermögen auszuweisen. Folglich muss die Höhe der Fondszuweisungen dem Ergebnis der Mittelverwendungsrechnung entsprechen. Das verbleibende Ergebnis ist als Jahresüberschuss/ fehlbetrag in das Organisationskapital zu überführen.

## 9. Gliederung

Aus den genannten Anforderungen ergibt sich folgende Gliederung der Ergebnisrechnung.<sup>1129</sup>

1. Erlöse des ideellen Bereichs
2. Projektkosten
3. Erträge aus Zuwendungen
4. Erträge aus Staatlichen Zuwendungen
5. Erträge aus Sponsoring
6. Allgemeine Verwaltungskosten
7. Fundraisingaufwand

8. Erträge aus der Investition des Fondsvermögens
9. Sonstige Erträge
10. Sonstige Aufwendungen

- 11. Ergebnis des ideellen Bereichs**

12. Umsatzerlöse der Zweckbetriebe
13. Sonstige Erträge
14. Aufwendungen der Zweckbetriebe

- 15. Ergebnis der Zweckbetriebe**

16. Erträge aus Beteiligungen
17. Erträge aus der Immobilienverwaltung
18. Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Investitionsvermögens

19. Sonstige Erträge

20. Aufwendungen zur Verwaltung des Investitionsvermögens

- 21. Ergebnis der Vermögensverwaltung**

22. Erträge der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

23. Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

24. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vor Steuern

25. Ertragsteuer

- 26. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Steuern**

27. Veränderung der Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO

28. **Ergebnis vor Fondsveränderungen**
29. Veränderung des freien Fondsvermögens
30. Veränderung des zweckgebundenen Fondsvermögens
- 31. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag**

### *III. Mittelverwendungsrechnung*

#### 1. Cash-Flow-Rechnung

Die steuerrechtliche Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung richtet sich grundsätzlich nach dem Mittelzu- bzw. -abfluss. Folglich bietet sich die Verwendung einer Cash-Flow-Rechnung zur Kontrolle an.<sup>1130</sup> Zur Erstellung der Cash-Flow-Rechnung nach der indirekten Methode wird die Gewinn- und Verlustrechnung um alle zahlungsunwirksamen Erträge und Aufwendungen des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe korrigiert.<sup>1131</sup>

#### 2. Adaptation

Das Gemeinnützigekeitsrecht sieht allerdings Einschränkungen von der Erfassung allein nach dem Mittelzu- bzw. -abfluss vor, indem es bereits in Verbindlichkeiten und Rückstellungen gebundene Mittel von der Pflicht zur zeitnahen Verwendung ausnimmt.<sup>1132</sup> Da dies auch für die zu erstellenden Nachweise zu berücksichtigen ist, handelt es sich nicht mehr um eine reine Kapitalfluss- bzw. Cash-Flow-Rechnung. Zielführender ist die Bezeichnung als Mittelverwendungsrechnung.

Die Verwendung der zweckgebundenen Mittel findet lediglich im ideellen Bereich und in den Zweckbetrieben statt.<sup>1133</sup> Folglich sind Erträge des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe um nicht zahlungswirksame Erträge zu korrigieren, da ansonsten die zu verwendenden Mittel zu groß bemessen wären.

Aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist lediglich der (versteuerte) Gewinn (abzüglich zulässiger Rücklagen) und aus der Vermögensverwaltung der Überschuss zeitnah zu verwenden.<sup>1134</sup> Die Mittelverwendungsrechnung knüpft daher an die Summe der Ergebnisse des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe sowie des Gewinns der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und des Überschusses der Vermögensverwaltung an. Korrigiert um nicht zahlungswirksame Vorgänge werden allerdings allein die Ergebnisse des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe.

### 3. Gliederung

Die Mittelverwendungsrechnung ist nach der indirekten Methode für Cash-Flow-Rechnungen zu erstellen. Aus dem zuvor gesagten ergibt sich folgende Gliederung, die zugleich den verbindlichen Inhalt der Mittelverwendungsrechnung bestimmt:<sup>1135</sup>

- Ergebnis der ideellen Tätigkeit
  - + Ergebnis der Zweckbetriebe
  - + Überschuss aus der Vermögensverwaltung
  - + Überschuss (abzüglich Rücklagen) der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
  - +/- Abschreibungen/ Zuschreibungen Anlagevermögen
  - +/- Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
  - +/- Verlust/ Gewinn Abgang Anlagevermögen
  - +/- Abnahme/ Zunahme Vorräte
  - +/- Abnahme/ Zunahme Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen
  - +/- Abnahme/ Zunahme Forderungen aus Lieferungen und

## Leistungen

- +/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Forderungen
  - +/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Vermögensgegenstände/ Wertpapiere/ Rechnungsabgrenzungsposten
  - + Einnahmen aus Abgängen (des Anlagevermögens)
  - Auszahlungen für Investitionen
- = **Mittelfluss**
- + Mittelbestand am Anfang der Periode
- = **Mittelstand am Ende der Periode**

Es fehlen die Punkte „Zunahme bzw. Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ und „Zunahme bzw. Abnahme der Rückstellungen“, die in der Überleitungsrechnung für eine klassische Cash-Flow-Rechnung zu finden wären. Da die Einstellung von Mitteln in Rückstellungen und Verbindlichkeiten die zu verwendenden Mittel reduzieren, ist eine Korrektur nicht angebracht.<sup>1136</sup> In der Folge ist allerdings der Mittelabfluss aufgrund der Verbindlichkeiten bzw. bei Eintritt der durch die Rückstellung vorweggenommenen Verbindlichkeit bzw. des Verlustes nicht erfolgswirksam. Dies wird in der Überleitungsrechnung berücksichtigt, indem auch die Abnahme von Verbindlichkeiten und Rückstellungen nicht korrigiert wird, sodass es zu keiner Doppelberücksichtigung kommt. Zu den sonstigen Forderungen gehören insbesondere verbindliche Spendenzusagen.

## *IV. (Adaptierte) Kapitalveränderungsrechnung*

Dadurch, dass ein Großteil der Veränderungen des Grundstockvermögens nicht ergebniswirksam ist, werden sie bisher nur in der Bilanz abgebildet. Da es sich bei dieser jedoch um eine Momentaufnahme zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses handelt, besteht keine Möglichkeit, die Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres nachzuverfolgen. Dies

macht eine Kapitalveränderungsrechnung erforderlich, die sämtliche Umschichtungen, Wertsteigerungen und -verluste sowie Abschreibungen erfasst.<sup>1137</sup> Die Kapitalveränderungsrechnung muss allerdings entsprechend der Vorgaben des Gemeinnützigenrechts adaptiert werden.

Als Vorlage dienen die Kapitalveränderungsrechnung der Adaptationsvorschriften des Plan General de Contabilidad (RD 1491/2011) und die Kapitalveränderungsrechnung nach Swiss GAAP FER 21.<sup>1138</sup> Demnach muss die Kapitalveränderungsrechnung die Veränderungen des Grundstockvermögens während des Geschäftsjahrs wiedergeben. Die Veränderungen des sonstigen Eigenkapitals (Organisationskapital und Fondsvermögen) gehen bereits aus der Ergebnisrechnung hervor.

## 1. Veränderungen im Geschäftsjahr

Als Veränderungen während des Geschäftsjahres müssen alle Wertänderungen und Zuwendungen erfasst werden. Gewinne, die durch Umschichtungen entstehen, sind wie Wertsteigerungen zu behandeln. Wertsteigerungen im Rahmen der Wertsteigerungsfonds, die realisiert und zeitnah zu verwenden sind, müssen abgezogen werden. Reine Aktiv-Aktiv-Täusche werden nicht erfasst.

Als Veränderung im Geschäftsjahr sind auch die Abschreibungen auf Nutzvermögen, das dem Grundstockvermögen zuzuordnen ist, abzuziehen bzw. analog § 253 Abs. 5 HGB zuzuschreiben, wenn der Grund der Abschreibung entfällt. Wie oben beschrieben, erfasst die Ergebnisrechnung diese Abschreibungen nicht, sodass es zu keiner Doppelberücksichtigung kommt.<sup>1139</sup>

## 2. Zurückzugewährendes Vermögen

Zurückzugewährendes Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 2, 4 AO ist nicht dauerhaft zweckgebunden und birgt das Risiko, der Körperschaft nicht dauerhaft zur Verfügung zu stehen. Falls im Geschäftsjahr einem ausscheidenden Mitglied Vermögen zurückgewährt wird, muss das

Grundstockvermögen entsprechend reduziert werden. Schon zuvor belastet die Bildung der Rückstellung für die Rückgewähr des Vermögens die Kapitalveränderungsrechnung in dem Moment, in dem die Rückgewähr wahrscheinlich wird.

### 3. Gliederung

Aus dem zuvor gesagten ergibt sich folgende Gliederung für die Kapitalveränderungsrechnung:

1. Zuwendungen in das Grundstockvermögen
2. Wertanpassungen durch Neubewertung und Umschichtung
3. Wertanpassungen aufgrund Umklassifizierungen
4. (Abschreibungen auf Nutzvermögen)
5. (Zurückgewährtes Eigenkapital)
6. (Zeitnah zu verwendende Mittel)
7. (Umschichtungsrücklage)

### 8. Veränderung des Grundstockvermögens

Der Gliederungspunkt „Wertveränderungen aufgrund Umklassifizierungen“ enthält diejenigen Wertänderungen, die sich dadurch ergeben, dass Nutzvermögen umgewidmet wird und zum Verkauf vorgesehen wird. Derartiges Vermögen, das zuvor mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet worden war, wird nun mit seinem beizulegenden Zeitwert bewertet. Dies kann zur Aufdeckung stiller Reserven führen, die hier ausgewiesen werden.

### *V. Anhang*

Erst durch die Ergänzungen und Erläuterungen des Anhangs ergibt sich ein umfassender Einblick in die Wirtschafts-, Ertrags- und Finanzlage der

Organisation. Der Anhang muss die angestrebten Informationsziele des Jahresabschlusses komplettieren, sofern die bisherigen Bestandteile den entwickelten Anforderungen nicht gerecht werden konnten.

### 1. Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks

Ergänzend zu den quantitativen Angaben in Bilanz, Ergebnisrechnung, Mittelverwendungsrechnung und Kapitalveränderungsrechnung muss der Anhang qualitative Angaben zur Zweckverfolgung machen. Hierzu muss er Angaben zu laufenden, abgeschlossenen und geplanten Projekten machen. Auch müssen Angaben zu Leistungsempfängern und Erfolg der ergriffenen Maßnahmen gemacht werden.

### 2. Grundstockvermögen

Der Anhang muss die Widmung der Bestandteile des Grundstockvermögens erläutern. Nur so wird verständlich, welche Bestandteile in ihrem Bestand und welche in ihrer Ertragskraft bzw. ihrem Nominalwert erhalten werden müssen. Gegebenenfalls ist keine Erläuterung für jeden einzelnen Vermögensgegenstand erforderlich, sondern eine Kategorisierung ausreichend. Entscheidend ist hier der Grundsatz der Wesentlichkeit, der auch einen Einzelausweis erforderlich machen kann.

#### a. Nutzvermögen

Nutzvermögen muss in der Form erhalten werden, die erforderlich ist, um eine dauerhafte Zweckerfüllung sicherzustellen. Hierzu kann es genügen, dass das Vermögen in seiner Substanz erhalten wird, es können allerdings auch Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen erforderlich sein. Im Anhang müssen folglich die Art der Nutzung und das zukünftige Investitionspotential erläutert werden.

#### b. Investitionsvermögen

Zu Investitionszwecken gehaltenes Vermögen muss wertmäßig erhalten werden. Die Bilanz kann allerdings stets nur den aktuellen beizulegenden Wert dieses Vermögens ausdrücken. Der Anhang muss diese Information um das zugrundegelegte Erhaltungskonzept (Erhaltung des Nominalwerts oder der Ertragskraft) ergänzen. Anhand dieser Information lässt sich die Werterhaltung kontrollieren. Daher muss auch die Berechnung der Werterhaltung dargestellt und die Erfüllung der Verpflichtung zur Erhaltung der Ertragskraft des Investitionsvermögens dargelegt bzw. dessen Nichterfüllung begründet werden.

Neben der rechnerischen Erhaltung des Nominal- bzw. Ertragswerts muss der Anhang Angaben zur Anlagestrategie bzgl. des Investitionsvermögens enthalten. Dies ist erforderlich, um die Erfüllung der Pflicht des Vorstands, Mittel der Organisation wirtschaftlich anzulegen, nachzuweisen. Im Falle von Verlusten ist darüber hinaus die Einhaltung des der Business Judgment Rule entsprechenden Ermessensspielraums relevant, die sich ebenfalls aus der Anlagestrategie der Leitungs- und Geschäftsführungsorgane ergibt.<sup>1140</sup> Die Anlagestrategie muss auch die Unterscheidung zwischen Ausschüttungs- und Wertzuwachsfonds erläutern.

### 3. Fondsvermögen

Das Fondsvermögen enthält zugeflossene, aber noch nicht verwendete Mittel. Hierdurch wird bereits aus der Bilanz ersichtlich, welche Mittel zusätzlich zu den im Geschäftsjahr zufließenden Mitteln zeitnah zu verwenden sind. Um der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nachzukommen, muss die Organisation die Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO spätestens in den zwei auf das Jahr des Zuflusses folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahren verwenden. Da aus der Bilanz bereits die Höhe der verbliebenen unverwendeten Mittel hervorgeht, müssen im Anhang zusätzliche Angaben zum Jahr des Zuflusses gemacht werden. Hierbei ist davon auszugehen, dass die in unterschiedlichen Geschäftsjahren zugewandten Mittel identisch sind, sodass stets davon ausgegangen werden kann, dass die früher zugewandten Mittel auch als erste verbraucht werden.

#### 4. Rückstellungen

Rückstellungen reduzieren die zeitnah zu verwendenden Mittel. Folglich besteht ein erhöhtes Interesse an ihrer Erläuterung. Im Anhang muss daher angegeben werden, für welche Verluste bzw. Verbindlichkeiten Rückstellungen gebildet werden und worauf sich die Erwartung ihrer Realisation stützt. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind auch Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB möglich. Für diese müssen sie erläutern, um welche unterlassenen Instandsetzungsaufwendungen oder Maßnahmen zur Abraumbeseitigung es sich handelt und in welcher Weise diese im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden sollen.

#### 5. Rücklagen

Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO müssen durch ihren Zweck gerechtfertigt werden. Folglich müssen im Anhang der genaue Zweck sowie der Zeitrahmen für seine Verwirklichung angegeben werden.

Für freie Rücklagen muss angegeben werden, welcher Anteil des Überschusses aus Vermögensverwaltung bzw. der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel in diese Rücklage eingestellt wurde und ob verbliebene Reserven zur Bildung von Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 AO genutzt wurden. Um eine sinnvolle Kontrolle zu ermöglichen, muss in Bezug auf Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO angegeben werden, für welche Beteiligungen sie gebildet werden und inwiefern sie die freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO mindern.<sup>1141</sup>

#### 6. Zurückzugewährendes Vermögen

Zurückzugewährendes Vermögen ist dauerhaft gebunden und somit grundsätzlich ein Sonderfall. Gleichzeitig ist mit der Verpflichtung zur Rückgewähr das Risiko verbunden, das entsprechende Vermögen nicht dauerhaft nutzen zu können. Diese Besonderheiten erfordern zusätzliche Informationen im Anhang. Dort muss angegeben werden, in welcher Höhe

das Grundstockvermögen aus zurückzugewährendem Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 bzw. Nr. 2 (i.V.m. Abs. 3) AO besteht. Ist die Rückgewähr durch das Ausscheiden des Mitglieds aus der Körperschaft bedingt, muss zudem die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Bedingung und der Inanspruchnahme erläutert werden. Für Vermögen, das gem. § 55 Abs. 3 a.E. AO bei seiner Rückgewähr mit dem Buchwert bewertet werden muss, zu dem es aus einem Betriebsvermögen entnommen wurde, muss der Anhang auch diesen Buchwert angeben.<sup>1142</sup>

## 7. Bewertung

Die Bewertung des Investitionsvermögens mit beizulegenden Zeitwerten eröffnet den Organisationen Ermessensspielraum. Um diesen zu kontrollieren, ist es erforderlich, die Bewertung transparent zu machen. Aus diesem Grund müssen im Anhang Angaben zum aktiven Markt bzw. den vergleichbaren Transaktionen, denen der beigelegte Wert entnommen ist, gemacht werden, so dass die Bewertung nachvollziehbar wird.

Sachspenden werden mit ihrem gemeinen Wert bewertet. Hier ist eine Erläuterung erforderlich, wie dieser gemeine Wert bestimmt wurde.<sup>1143</sup> Die gemeinnützige Organisation ist steuerrechtlich ohnehin verpflichtet, den gemeinen Wert durch Unterlagen zu belegen,<sup>1144</sup> sodass hierdurch kaum weiterer Aufwand entsteht.

Besondere Erläuterungen erfordert insbesondere die Bewertung von Unternehmen, deren Bewertung auf Ertragswerten beruht. Da diese Bewertungsmethode auf Prognosen basiert, bestehen kaum vergangenheitsbezogene überprüfbare Werte. Dies eröffnet der bewertenden Organisation einen erheblichen Spielraum. Folglich sind die angewandten Bewertungsmethoden und insbesondere die Ermittlung der zugrundegelegten Zukunftserträge sowie des Kapitalzinsfußes zu erläutern. In der Regel wird jedoch davon auszugehen sein, dass externe Experten das Unternehmen bewerten. In diesem Fall ist deren Bericht, der wiederum die aufgestellten Kriterien erfüllen muss, dem Jahresabschluss beizufügen.

## 8. Selbstlosigkeit

Aus Gründen der Selbstlosigkeit dürfen die Kosten für die Verwaltung und Spendenakquise in Relation zu den Gesamtaufwendungen nicht unangemessen hoch sein. Aus dem Jahresabschluss gehen diese Aufwandsposten bisher nur getrennt hervor. Der Anhang muss diese Aufwandsposten folglich in Relation setzen. Als Voraussetzung müssen Spendensammelaktionen, die auf vertraglicher Basis von Dritten durchgeführt werden, brutto angegeben werden. Um die Auslagerung der Spendenakquise nachvollziehbar zu machen, muss diese im Anhang erläutert werden.

## 9. „Memoria económica“

Um die Einhaltung der Grenzen des § 58 AO effizient überprüfen zu können, muss der Anhang Erläuterung zur Nutzung der Ausnahmen des § 58 AO machen. Da die Organisationen ohnehin verpflichtet sind, die Voraussetzungen der Ausnahmen durch geeignete Aufzeichnungen nachzuweisen,<sup>1145</sup> entsteht durch diese Angaben nur geringfügig höherer Verwaltungsaufwand.

## *VI. Sprache, Währung, Unterschrift*

Die §§ 244 und 245 HGB können für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen übernommen werden. Der Jahresabschluss ist folglich in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen und von allen Vorstandsmitgliedern zu unterzeichnen.

# **C. Formulierungsvorschlag**

Die beschriebenen Schlussfolgerungen aus den vorangehenden Kapiteln sollen im Folgenden in einem Formulierungsvorschlag umgesetzt werden. Dieser wird nur die erforderlichen Regelungen enthalten, um der Praxis die nötige Flexibilität bei der Anwendung zu belassen.

## **§ 1 Pflicht zur Aufstellung<sup>1146</sup>**

(1) <sup>1</sup>Die Organisation hat bei Aufnahme ihrer Tätigkeit und für den

Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis ihres Vermögens und ihrer Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen.<sup>2</sup> Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Die Organisation hat für den Schluss des Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Ergebnisrechnung), eine Gegenüberstellung der Mittelzuflüsse und der Mittelverwendung (Mittelverwendungsrechnung) und eine Übersicht über die Veränderung des Grundstockvermögens (Kapitalveränderungsrechnung) aufzustellen.

(3) Zum Abschluss des Geschäftsjahrs hat die Organisation einen Anhang zu erstellen.

(4) Die Bilanz, die Ergebnisrechnung, die Mittelverwendungsrechnung, die Kapitalveränderungsrechnung und der Anhang bilden den Jahresabschluss.

## **§ 2 Aufstellungsgrundsatz**

(1) Der Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

(2) Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne von § 243 Abs. 1 HGB aufzustellen, sofern nicht dieses Regelwerk oder Anforderungen, die sich aus der Anerkennung der Gemeinnützigkeit i.S.v. § 51 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung ergeben, Abweichendes verlangen.

(3) § 243 Abs. 2 und 3 HGB ist anzuwenden.

## **§ 3 Sprache und Währung**

Es gilt § 244 HGB.

## **§ 4 Unterzeichnung**

§ 245 HGB ist entsprechend anzuwenden.

## **§ 5 Vollständigkeit und Verrechnungsverbot**

(1) § 246 HGB ist anzuwenden.

(2) Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Einnahmen, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit nichts anderes bestimmt ist.

## **§ 6 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte**

§ 248 HGB ist anzuwenden.

## **§ 7 Rückstellungen**

(1) § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sowie § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB sind anzuwenden.

(2) Für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste im Rahmen der Aktivität wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe im Sinne von § 14 AO mit Ausnahme der Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 ff. AO ist § 249 HGB vollumfänglich anzuwenden.

## **§ 8 Rechnungsabgrenzungsposten**

§ 250 HGB ist anzuwenden.

## **§ 9 Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

(1) Bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt insbesondere Folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Tätigkeit der Organisation auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
4. <sup>1</sup>Vermögensgegenstände sind ihrem tatsächlichen Wert entsprechend zu bewerten. <sup>2</sup>Unbeschadet Satz 1 ist vorsichtig zu bewerten; Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
5. <sup>1</sup>Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Einnahmen sind im Geschäftsjahr des Zuflusses zu

berücksichtigen.

6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

## **§ 10 Zugangs- und Folgebewertung**

(1) <sup>1</sup>Für Vermögensgegenstände, die über ihre gesamte Nutzungsdauer im Eigentum der Organisation zu verbleiben bestimmt sind, ist § 253 Abs. 3 und 5 HGB entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Für Vermögensgegenstände, die nicht dazu gewidmet sind, durch ihre Anlage oder Veräußerung Finanzerträge zu erwirtschaften, wird vermutet, dass es sich um Vermögensgegenstände im Sinne von Satz 1 handelt.

(2) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände, die nicht dazu gewidmet sind, über ihre gesamte Nutzungsdauer im Eigentum der Organisation zu verbleiben, sind mit ihrem Zeitwert zu bewerten. <sup>2</sup>Gleiches gilt für Vermögensgegenstände, die dazu gewidmet sind, durch ihre Anlage, Verwaltung oder Veräußerung Finanzerträge zu erwirtschaften.

(3) Unternehmensbeteiligungen, die nicht gem. § 11 Abs. 2 bewertet werden können, sind mit ihrem Ertragswert anzusetzen.

(4) Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die nicht Abs. 2 Satz 2 unterfallen, ist § 253 Abs. 4 HGB entsprechend anzuwenden.

(5) Vermögensgegenstände, die unentgeltlich oder teilunentgeltlich erworben werden, sind mit ihrem Zeitwert gem. § 11 Abs. 2 zu bewerten.

(6) § 253 Abs. 2 HGB ist anzuwenden.

## **§ 11 Bewertungsmaßstäbe**

(1) § 253 Abs. 1, 2, 2a und 3 HGB ist anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis an einem aktiven Markt. <sup>2</sup>Soweit kein aktiver Markt besteht ist der beizulegende Zeitwert anhand jüngerer vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern zu bestimmen.<sup>1147</sup> <sup>3</sup>Im Jahr der Realisation wird vermutet, dass der beizulegende Zeitwert den

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht.

(3) Der Ertragswert eines Unternehmens ist durch die Abzinsung der zukünftigen finanziellen Überschüsse zu ermitteln.<sup>1148</sup>

## **§ 12 Bewertungsvereinfachungsverfahren**

§ 256 HGB ist anzuwenden.

## **§ 13 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung**

§ 265 Abs. 1 bis 3 und 5 bis 8 HGB ist anzuwenden.

## **§ 14 Inhalt der Bilanz**

(1) In der Bilanz sind das Anlage-, das Umlauf- und das Investitionsvermögen, das Eigenkapital einschließlich des Fondsvermögens, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen.

(2) § 247 Abs. 2 HGB ist entsprechend anzuwenden.

(3) § 268 Abs. 1, 3, 6, 7 HGB ist anzuwenden.

(4) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.

(5) Aktivseite:<sup>1149</sup>

A. Anlagevermögen:

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände;
- II. Sachanlagen;
- III. Finanzanlagen;

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

- 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
- 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
- 3. fertige Erzeugnisse und Waren;
- 4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

- 1. Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen;
- 2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
- 3. sonstige Forderungen;
- 4. sonstige Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere;

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

C. Investitionsvermögen:

I. Ausschüttungsfonds:

1. Immaterielle Vermögensgegenstände;
  2. Sachanlagen;
  3. Finanzanlagen;
- II. Wertzuwachsfonds:
1. Immaterielle Vermögensgegenstände;
  2. Sachanlagen;
  3. Finanzanlagen;
- III. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.
- D. Rechnungsabgrenzungsposten.
- E. Aktive latente Steuern.
- F. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.

(6) Passivseite:

- A. Eigenkapital:
- I. Grundstockvermögen;
  - II. Fondsvermögen:
    1. Freies Fondsvermögen;
    2. Zweckgebundenes Fondsvermögen;
- III. Organisationskapital;
- IV. Rücklagen:
1. Steuerrechtliche Rücklagen:
    - a. Erforderliche Rücklagen für konkrete Vorhaben;
    - b. Rücklagen für Wiederbeschaffungen;
    - c. Freie Rücklagen;
    - d. Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten;
  2. Zweckbetriebe;
  3. Vermögensverwaltung:
    - a. Umschichtungsrücklage;
    - b. Sonstige Rücklagen;
  4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.
- B. Rückstellungen:
- I. Ideeller Bereich;
  - II. Zweckbetrieb;
  - III. Vermögensverwaltung;

#### IV. Wirtschaftliche Geschäftsbetrieb.

##### C. Verbindlichkeiten:

- I. Ideeller Bereich;
- II. Zweckbetrieb;
- III. Vermögensverwaltung;
- IV. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb;
- D. Rechnungsabgrenzungsposten.
- E. Passive latente Steuern.

### § 15 Ergänzende Vorschriften zur Bilanz

- (1) Als Investitionsvermögen sind Vermögensgegenstände zusammengefasst, die der Erwirtschaftung von Erträgen durch Vermögensanlage gewidmet sind.
- (2) Das Grundstockvermögen entspricht dem Grundstockvermögen bei Gründung zuzüglich der Zuwendungen in das Grundstockvermögen und abzüglich des zurückgewährten Vermögens.
- (3) Als freies Fondsvermögen sind noch nicht verwendete Spenden ohne einschränkende Zweckbindung des Geschäftsjahrs und vorangegangener Geschäftsjahre auszuweisen.
- (4) Zweckgebundenes Vermögen ist vom Zuwendungsgeber mit einer gegenüber dem Organisationszweck einschränkenden Zweckbindung zugewandt worden.
- (5) Für Aufwendungen, ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste, für die die Bildung einer Rücklage möglich ist, dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.
- (6) Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne von § 14 AO mit Ausnahme der Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 ff. AO ist ergänzend eine Bilanz nach den Vorschriften des HGB zu erstellen, sofern den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Vermögen zuzuordnen ist.
- (7) Sofern für die Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 ff. AO Rücklagen gebildet werden, ist deren Erforderlichkeit anhand einer ergänzenden Bilanz nachzuweisen.

### § 16 Gliederung der Ergebnisrechnung

- (1) Die Ergebnisrechnung ist in Staffelform nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen.
- (2) Folgende Posten sind in der angegebenen Reihenfolge

gesondert auszuweisen:

1. Erlöse des ideellen Bereichs
2. Projektkosten
3. Erträge aus Zuwendungen
4. Erträge aus staatlichen Zuwendungen
5. Erträge aus Sponsoring
6. Allgemeine Verwaltungskosten
7. Fundraisingaufwand
8. Erträge aus der Investition des Fondsvermögens
9. Sonstige Erträge
10. Sonstige Aufwendungen
- 11. Ergebnis des ideellen Bereichs**
12. Umsatzerlöse der Zweckbetriebe
13. Sonstige Erträge
14. Aufwendungen der Zweckbetriebe
- 15. Ergebnis der Zweckbetriebe**
16. Erträge aus Beteiligungen
17. Erträge aus Immobilienverwaltung
18. Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Investitionsvermögens
19. Sonstige Erträge
20. Aufwendungen zur Verwaltung des Investitionsvermögens
- 21. Ergebnis der Vermögensverwaltung**
22. Erträge der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
23. Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
24. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vor Steuern
25. Ertragsteuer
- 26. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Steuern**
27. Veränderung der Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO
- 28. Ergebnis vor Fondszuweisungen**
29. Veränderung des freien Fondsvermögens
30. Veränderung des zweckgebundenen Fondsvermögens

### 31. Jahresüberschuss/-fehlbetrag

#### § 17 Vorschriften zu einzelnen Posten der Ergebnisrechnung

- (1) Allgemeine Verwaltungskosten sind derjenige Aufwand, der der Sicherstellung der Grundfunktionen der Organisation einschließlich der Tätigkeit der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane dient.
- (2) Fundraisingaufwand dient der Einwerbung von Zuwendungen.
- (3) Projektkosten umfassen mittelbare und unmittelbare Projektkosten. Beide dienen der außerhalb der Organisation wahrnehmbaren Verwirklichung ihres Zwecks.
- (4) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände, die dem Grundstockvermögen angehören, sind in der Ergebnisrechnung nicht zu berücksichtigen.
- (5) <sup>1</sup>Nicht realisierte Wertsteigerungen und durch Umschichtungen des Grundstockvermögens realisierte Wertsteigerungen sind nicht in der Ergebnisrechnung auszuweisen. <sup>2</sup>Satz 1 ist nicht anzuwenden auf durch Umschichtungen der Wertsteigerungsfonds realisierte Wertsteigerungen.
- (6) Die Höhe der anteiligen Zuweisung des Ergebnisses vor Fondsveränderungen in das Fondsvermögen muss dem gem. § 18 bestimmten Mittelfluss entsprechen.

#### § 18 Mittelverwendungsrechnung

- (1) Die Mittelverwendungsrechnung ist indirekt durch eine Überleitung der Ergebnisrechnung zu erstellen.
- (2) <sup>1</sup>Für die Tätigkeit der Vermögensverwaltung und die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist allein deren Überschuss zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Gewinn der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist das Jahresergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Abzug von Steuern. <sup>3</sup>Der Gewinn der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist um dessen Rücklagen zu reduzieren.
- (3) Folgende Posten sind in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen:
  - + Ergebnis der ideellen Tätigkeit
  - + Ergebnis der Zweckbetriebe
  - + Überschuss aus der Vermögensverwaltung

- + Überschuss (abzüglich Rücklagen) der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
- +/- Abschreibungen/Zuschreibungen Anlagevermögen

- +/- Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
- +/- Verlust/ Gewinn Abgang Anlagevermögen
- +/- Abnahme/ Zunahme Vorräte
- +/- Abnahme/ Zunahme Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- +/- Abnahme/ Zunahme Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen
- +/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Forderungen
- +/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Vermögensgegenstände/ Wertpapiere/ Rechnungsabgrenzungsposten
- + Einnahmen aus Abgängen (des Anlagevermögens) - Auszahlungen für Investitionen
- = **Mittelfluss**
- + Mittelbestand am Anfang der Periode
- = **Mittelbestand am Ende der Periode**

## § 19 Kapitalveränderungsrechnung

- (1) Die Kapitalveränderungsrechnung hat sämtliche Veränderungen des Grundstockvermögens auszuweisen.
- (2) Hierzu sind die folgenden Posten separat in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:
  1. Zuwendungen in das Grundstockvermögen
  2. Wertanpassungen durch Neubewertung und Umschichtung
  3. Wertanpassungen aufgrund Umklassifizierungen
  4. Abschreibungen auf Nutzvermögen
  5. Zurückgewährtes Eigenkapital
  6. Zeitnah zu verwendende Mittel
  7. Umschichtungsrücklage
  8. **Veränderung des Grundstockvermögens**

## § 20 Anhang

Im Anhang sind anzugeben

1. die laufenden, abgeschlossenen und geplanten Maßnahmen, die der Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks dienen einschließlich der Leistungsempfänger und einer Bewertung der Maßnahmen;
2. die jeweilige Gesamtsumme (ideeller Bereich und Zweckbetriebe):

- a. der aufgewendeten Mittel,
  - b. des Projektaufwands,
  - c. des Fundraisingaufwands,
  - d. der Verwaltungskosten,
3. der Anteil der Verwaltungskosten und des Fundraisingaufwands an den insgesamt im ideellen Bereich und den Zweckbetrieben aufgewendeten Mitteln;
4. zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten
- a. der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
  - b. der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe der Art und Form der Sicherheiten;<sup>1150</sup>
5. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Vorgängen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;<sup>1151</sup>
6. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, insbesondere solche aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten; insbesondere sind solche Verbindlichkeiten anzugeben und zu erläutern, die im Rahmen der Zweckverfolgung ohne Gegenleistung oder für verbundene Organisationen bestehen;<sup>1152</sup>
7. <sup>1</sup>für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe
- a. <sup>1</sup>die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte und Nebenleistungen jeder Art). <sup>2</sup>In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt sondern in Ansprüche anderer Art

umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. <sup>3</sup>Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluss angegeben worden sind. <sup>4</sup>Dies gilt auch für:

- aa. Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall einer vorzeitigen Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind;
- bb. Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall der regulären Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind, mit ihrem Barwert, sowie den von der Organisation während des Geschäftsjahres hierfür aufgewandten oder zurückgestellten Betrag;
- cc. während des Geschäftsjahres vereinbarte Änderungen dieser Zusagen;
- dd. Leistungen, die einem früheren Vorstandsmitglied, das seine Tätigkeit im Laufe des Geschäftsjahres beendet hat, in diesem Zusammenhang zugesagt und im Laufe des Geschäftsjahres gewährt worden sind.

<sup>5</sup>Leistungen, die dem einzelnen Vorstandsmitglied von einem Dritten im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied zugesagt oder im Geschäftsjahr gewährt worden sind, sind ebenfalls anzugeben.

- b. <sup>1</sup>die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen. <sup>2</sup>Buchstabe a Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Ferner ist der Betrag der für diese Personengruppen gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten

- Rückstellungen anzugeben;
- c. die gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse;<sup>1153</sup>
8. Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen werden, sind zu erläutern, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben;<sup>1154</sup>
  9. <sup>1</sup>die ungewissen Verbindlichkeiten, drohenden Verluste bzw. unterlassene Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung, für die Rückstellungen gebildet worden sind. <sup>2</sup>Für Rückstellungen, die im ideellen Bereich oder den Zweckbetrieben gebildet werden, muss dargelegt werden, dass diese nicht in Konflikt zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO stehen;
  10. das vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für
    - a. die Abschlussprüfungsleistungen,
    - b. andere Bestätigungsleistungen,
    - c. Steuerberatungsleistungen,
    - d. sonstige Leistungen;<sup>1155</sup>
  11. <sup>1</sup>für das mit seinem Zeitwert bewertete Investitionsvermögen
    - a. die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mithilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrundegelegt wurden, sowie
    - b. Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit zukünftiger Zahlungsströme beeinflussen können;<sup>1156</sup>

<sup>2</sup>Die Angaben gem. Satz 1 Buchstabe a sind auch für mit ihrem Zeitwert bewertete Sachspenden zu machen;

12. für Unternehmensbewertungen, die auf Ertragswerten beruhen, die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der Beteiligung zugrundegelegt wurden;
13. zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln;<sup>1157</sup>
14. <sup>1</sup>zum Grundstockvermögen die Zuordnung zum Nutz- bzw. Investitionsvermögen. <sup>2</sup>Die Grundsätze für die Zuordnung zu Wertzuwachs- bzw. Ausschüttungsfonds sind zu erläutern. <sup>3</sup>Für Vermögensgegenstände, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung wesentlich sind, ist die Anwendung dieser Grundsätze zu erläutern;
15. eine Übersicht der Bestandteile des Nutzvermögens, die zum Grundstockvermögen gehören;
16. <sup>1</sup>für Nutzvermögen des Grundstockvermögens seine Verwendung. <sup>2</sup>Darzulegen ist auch der Plan zur Erhaltung des Nutzvermögens einschließlich erforderlicher Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen und der hierfür gebildeten Rücklagen;
17. <sup>1</sup>für das Investitionsvermögen des Grundstockvermögens der Gesamtbetrag zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres. <sup>2</sup>Es ist zu erläutern, ob das Investitionsvermögen in seiner Ertragskraft erhalten wurde;
18. <sup>1</sup>die im zurückliegenden Geschäftsjahr verfolgte Strategie bei der Anlage des Investitionsvermögens. <sup>2</sup>Zu erläutern ist insbesondere die Abwägung von Risiken und Ertragserwartungen; dies hat getrennt nach Wertzuwachs- und Ausschüttungsfonds zu erfolgen;

19. für steuerrechtliche Rücklagen:
- für Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO der sie rechtfertigende Zweck und der Zeitrahmen, in dem das konkrete Vorhaben verwirklicht werden soll;
  - <sup>1</sup>für Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO die Vermögensgegenstände, für deren Wiederbeschaffung sie gebildet werden, und die Höhe von deren regulären Abschreibungen für Abnutzung. <sup>2</sup>Überschreitet die Höhe der Rücklage die Höhe der bisherigen Abschreibungen, so ist die Erforderlichkeit der höheren Rücklagen zu begründen;
  - <sup>1</sup>Berechnungen, die die Erfüllung der Anforderungen von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO belegen. <sup>2</sup>Wird die zulässige Gesamthöhe durch die Bildung von Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO reduziert, ist die Höhe der Reduktion anzugeben;
  - für Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:
    - die Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, und die Höhe der prozentualen Beteiligung, für deren Erhaltung die Rücklage gebildet wird;
    - die Reduktion der zulässigen Höhe der Rücklage durch Mittelverwendung i.S.v. § 58 Nr. 10 AO;
20. für auf rechtsgeschäftlicher Basis durch Dritte durchgeführte Spendenakquise:
- Namen und Sitz des Vertragspartners,
  - die grundlegenden Vertragsbedingungen,
  - Kosten und zugeflossene Mittel für jede Vertragsbeziehung;
21. <sup>1</sup>eine Aufstellung des im Falle der Auflösung, Aufhebung oder des Wegfalls des bisherigen Zwecks der Körperschaft oder Ausscheiden des Mitglieds wertmäßig zurückzugewährenden Vermögens. <sup>2</sup>Erfolgt die Rückgewähr in Höhe des Buchwerts, zu dem das

- Vermögen aus einem Betriebsvermögen entnommen wurde, muss auch dieser angegeben werden;
22. für eine andere Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts beschaffte Mittel:
    - a. den Namen und den Sitz der Körperschaft oder der juristischen Person des öffentlichen Rechts,
    - b. die Gesamtsumme der für jede Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts beschafften Mittel;
  23. die einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zugewandten Mittel;
  24. für einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zugewandte Mittel:
    - a. der Name und der Sitz der steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts,
    - b. der Nachweis, dass der aus den Vermögenserträgen zu verwirklichende steuerbegünstigte Zweck dem eigenen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck entspricht,
    - c. der Nachweis, dass höchstens sämtliche Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und darüber hinaus 15 % der sonstigen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel zugewandt wurden;
  25. für Arbeitskräfte, die anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verfügung gestellt wurden:
    - a. Name und Sitz des Unternehmens, der Person, Einrichtung oder juristischen Person des öffentlichen Rechts,
    - b. die Gesamtsumme der überlassenen Arbeitskräfte und die Summe der für Dritte geleisteten Arbeitsstunden,
    - c. die mit den überlassenen Arbeitskräften verfolgten

- steuerbegünstigten Zwecke;
26. für einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts überlassene Räume:
- den Namen und den Sitz der steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts,
  - die Größe der überlassenen Räumlichkeiten und die Dauer der Nutzungsüberlassung,
  - die mit der Nutzung der Räumlichkeiten verfolgten steuerbegünstigten Zwecke;
27. für Ausgaben zum Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen, zur Pflege der Gräber und zum Andenken des benannten Personenkreises:
- die verwendeten Mittel und die mit ihnen verfolgten Zwecke,
  - die Begünstigten,
  - das Verwandtschaftsverhältnis der Begünstigten zum Stifter,
  - der Nachweis, dass die verwendeten Mittel nicht ein Drittel des Einkommens der Stiftung übersteigen;
28. für veranstaltete gesellige Zusammenkünfte:
- die Gesamtkosten,
  - die Begünstigten,
  - der Nachweis, dass die geselligen Zusammenkünfte im Vergleich zur Steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung waren;
29. zur Förderung des bezahlten Sports:
- die Gesamtsumme der für die Förderung des bezahlten Sports verwendeten Mittel,
  - das Verhältnis der für die Förderung des unbezahlten Sports verwendeten Mittel zu den Mitteln i.S.v. Buchstabe a;
30. zur Gewährung von Zuschüssen an Wirtschaftsunternehmen für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke aufgeteilt nach den Begünstigten der Zuschüsse:

- a. Namen und Sitz der begünstigten Wirtschaftsunternehmen,
  - b. die Höhe der Zuschüsse,
  - c. die mit den Zuschüssen verfolgten gemeinnützigen Zwecke,
  - d. Nachweise zur Verwendung der Zuschüsse;
31. für zum Erwerb von Gesellschaftsrechten i.S.v. § 58 Nr. 10 AO verwendete Mittel:
- a. Namen und Sitz der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung besteht,
  - b. die Höhe der prozentualen Beteiligung, die durch die Mittelverwendung erhalten werden soll,
  - c. die Gesamtsumme der zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung verwendeten Mittel;
32. die Angabe ob und in welcher Höhe die Stiftung von § 62 Abs. 4 AO Gebrauch gemacht hat.

## D. Beispieljahresabschluss

Das erläuterte Jahresabschlusskonzept soll an einem kurzen Beispiel dargestellt werden.

### *I. Szenario*<sup>1158</sup>

Als Beispiel dient der Jahresabschluss des Geschäftsjahrs 2014 einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts, die eine Behindertenwerkstatt i.S.v. § 68 Nr. 3 lit. a AO betreibt und darüber hinaus Integrationsleistungen für Behinderte und Beratungsdienstleistungen für deren Umfeld erbringt. Diese Stiftung existiert erst im dritten Jahr. Gegründet wurde sie durch die Stiftung einer Einzelperson, die die Stiftung mit Vermögen ausgestattet hat. Als Grundstockvermögen hatte die Stiftung bei ihrer Gründung ein Grundstück im Wert vom 100.000 € mit bereits darauf bestehendem Gebäude mit einem Wert von 300.000 €. Beide sollen der Stiftung laut Stiftungsgeschäft

dauerhaft dienen. Das Gebäude wird mit 3 % jährlich abgeschrieben. Des Weiteren wurde der Stiftung im Stiftungsgeschäft ein Mietshaus in Hamburg-Harburg zugewandt, dessen Erträge für die Zwecke der Stiftung genutzt werden sollen, sowie 190.000 € in Aktien. Das Mietshaus war am 31.12.2013 300.000 € wert. Am 31.12.2013 hatte sich der Wert des Aktienvermögens auf 200.000 € erhöht. Hiervon waren 100.000 € in Aktien investiert, deren Dividendenausschüttungen zur Finanzierung der Stiftung genutzt werden sollen (Aktienpaket A, Ausschüttungsfonds). Die verbleibenden 100.000 € wurden im Wege einer Umschichtung in Aktien investiert, die zwar keine Dividendenausschüttungen erwarten ließen, dafür aber das Potential hoher Wertsteigerung boten (Aktienpaket B, Wertzuwachsfonds). Der Wert von Aktienpaket A wuchs im Geschäftsjahr 2014 auf 140.000 €. Es wurden Dividenden von 2.000 € ausgeschüttet. Aktienpaket B steigerte seinen Wert auf 120.000 € und wurde daraufhin verkauft. Des Weiteren wurde eine Dividende von 450 € gezahlt. Für das Mietshaus entstanden Verwaltungskosten von 2.000 €. Dem stehen Mieteinnahmen von 24.000 € gegenüber.

Die Stiftung hat fünf Mitarbeiter, die jeweils 40.000 € Gehalt (inklusive sämtlicher Kosten) beziehen und 75 % ihrer Arbeitszeit in der Behindertenwerkstatt arbeiten und 25 % ihrer Arbeitszeit für die sonstigen Leistungen der Stiftung aufbringen. Ein Mitarbeiter mit einem Jahresgehalt von 35.000 € (inklusive sämtlicher Kosten) arbeitet zudem in der Verwaltung. Durch die Verwaltung entstanden im Geschäftsjahr 2014 weitere Kosten i.H.v. 10.000 €, die wie die Gehälter bereits vollständig beglichen sind. Die Spendenwerbung hat die Stiftung an einen Drittanbieter ausgelagert, der hierfür 15.000 € im Jahr berechnet. Zugeflossen sind der Stiftung 2014 Spenden in Höhe von 96.250 € in bar oder durch Überweisungen und ein PKW im Wert von 18.500 €. Verbindlich zugesagt wurde eine weitere Großspende in Höhe von 25.000 €. Außerdem erhielt die Stiftung staatliche Mittel i.H.v. 202.700 €. Eine Spendengala, die als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft wurde, kostete 5.000 €. 19.852 € wurden gespendet. Zudem gab es eine zweckgebundene Spende i.H.v. 10.000 € für eine 2015 durchzuführende Themenwoche.

Aus zeitnah zu verwendenden Mitteln hatte die Stiftung im Jahr ihrer Gründung einen Maschinenpark im Wert von 150.000 € angeschafft.

Abgeschrieben wird dieser über 15 Jahre. Auch erwarb sie Büromöbel für 10.000 €, die sie über 10 Jahre abschreibt. Am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahrs hatte die Stiftung Fondsvermögen in Höhe von 15.000 € in Wertpapiere angelegt. Zum Ende des Geschäftsjahres hatten diese einen Wert von 18.000 €. Während des Geschäftsjahres wurden Rohstoffe im Wert von 122.848€ (inkl. 19% Umsatzsteuer, 19.614€)<sup>1159</sup> für die Behindertenwerkstatt angeschafft und durch Überweisung bezahlt. Rohstoffe im Wert von 107.942€ wurden zu fertigen Waren weiterverarbeitet, die mit 312.972€ bewertet wurden. Verkauft wurden fertige Waren zum Preis von 249.964€ (einschließlich 7% Umsatzsteuer, 16.352€<sup>1160</sup> und 4.102€ Verlust). Eine Forderung i.H.v. 20.000 € gegen die Evangelisch-Lutherische Kirche in Norddeutschland aus dem Verkauf von Waren steht noch aus. Während ihrer Ausbildung erhalten die Leistungsempfänger eine monatliche Vergütung von 1.500 €. Insgesamt wurden inklusive der Lohnnebenkosten folglich 195.030 € gezahlt.

Neben dem Betrieb der Behindertenwerkstatt führte die Stiftung vier Schulungen für Eltern behinderter Kinder durch, die zusätzlich insgesamt 9.600 € kosteten. Auch bot sie Sportunterricht für behinderte Kinder an. Dies tat sie an 40 Tagen im Jahr mit zusätzlichen Gesamtkosten von 5.960 €. Des Weiteren brachte sie eine Broschüre über den Umgang mit behinderten Senioren heraus, für deren Entwurf, Druck und Versand noch eine Verbindlichkeit von 20.000 € aussteht. Nach einem Unfall in der Werkstatt, bei dem sich ein Leistungsempfänger geringfügig verletzt hat, hat die Stiftung eine Rückstellung i.H.v. 2.500 € für mögliche Schadensersatzansprüche gebildet. Aus dem Umsatzsteuersaldo ergibt sich eine Forderung gegen das Finanzamt i.H.v. 3262€.

Diese Geschäftsvorfälle schlagen sich im Jahresabschluss folgendermaßen nieder:

## II. Bilanz

Aktiva	2013	2014
<b>A. Anlagevermögen:</b> <u>Sachanlagen:</u>		

Grundstücke und Bauten	382.000	373.000
Maschinen <sup>1161</sup>	120.000	110.000
Andere Anlagen <sup>1162</sup>	8.000	25.500
<b>B. Umlaufvermögen:</b>		
<u>Vorräte:</u>		
Rohmaterial <sup>1163</sup>	10.682	5.974
Fertige Erzeugnisse <sup>1164</sup>	9.974	85.232
<u>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:</u>		
Forderungen aus verbindlich zugesagten Spenden <sup>1165</sup>	0	25.000
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen <sup>1166</sup>	1.750	21.750
Sonstige Forderungen <sup>1167</sup>	0	3.262
<u>Wertpapiere</u>	15.000	18.000
<u>Kassenbestand</u> <sup>1168</sup>	14.782	16.560
<b>C. Investitionsvermögen:</b>		
<u>Ausschüttungsfonds:</u>		
Sachanlagen <sup>1169</sup>	300.000	315.000
Finanzanlagen <sup>1170</sup>	100.000	140.000
<u>Wertzuwachsfonds:</u>		
Finanzanlagen <sup>1171</sup>	100.000	0
<u>Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</u>	0	103.000
<b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b>		
<b>E. Aktive Latente Steuern</b>		
<b>F. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</b>		
<b>Total Aktiva</b>	<b>1.062.188</b>	<b>1.242.278</b>

<b>Passiva</b>		<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>A. Eigenkapital:</b>			
<u>Grundstockvermögen:</u> <sup>1172</sup>		882.000	894.000
<u>Fondsvermögen:</u>			
Freies Fondsvermögen		20.000	7.778
Zweckgebundenes Fondsvermögen		5.000	15.000
Organisationskapital		155.188	245.000
<u>Rücklagen:</u>			
<u>Steuerliche Rücklagen:</u>			
Rücklagen für Wiederbeschaffungen	für	0	11.000
Freie Rücklagen		0	10.000
<u>Vermögensverwaltung:</u>			
Umschichtungsrücklage		0	37.000
<b>B. Rückstellungen:</b>			
Zweckbetrieb		0	2.500
<b>C. Verbindlichkeiten:</b>			
Ideeller Bereich		0	20.000
		0	0
<b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b>			
<b>E. Passive latente Steuern</b>		0	0
<b>Total Passiva</b>		<b>1.062.188</b>	<b>1.242.278</b>

### *III. Ergebnisrechnung*

1.	Erlöse der Zweckverfolgung	0
2.	Projektkosten <sup>1173</sup>	85.560
3.	Erträge aus Zuwendungen	149.750
4.	Erträge aus staatlichen	202.700

	Zuwendungen	
5.	Erträge aus Sponsoring	0
6.	Allgemeine Verwaltungskosten <sup>1174</sup>	45.000
7.	Fundraisingaufwand	15.000
8.	Erträge aus der Investition des Fondsvermögens	3.000
9.	Sonstige Erträge	0
10.	Sonstige Aufwendungen <sup>1175</sup>	1.000
<b>11.</b>	<b>Ergebnis der ideellen Tätigkeit</b>	<b>208.890</b>
12.	Umsatzerlöse der Zweckbetriebe	233.612
13.	Sonstige Erträge <sup>1176</sup>	205.030
14.	Aufwendungen der Zweckbetriebe <sup>1177</sup>	595.244
<b>15.</b>	<b>Ergebnis der Zweckbetriebe</b>	<b>-156.602</b>
16.	Erträge aus Beteiligungen	0
17.	Erträge aus der Immobilienverwaltung	24.000
18.	Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Investitionsvermögens <sup>1178</sup>	19.450
19.	Sonstige Erträge	0
20.	Aufwendungen zur Verwaltung des Investitionsvermögens	2.000
<b>21.</b>	<b>Ergebnis der Vermögensverwaltung</b>	<b>41.450</b>
22.	Erträge der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	19.852

23.	Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	5.000
24.	Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vor Steuern	14.852
25.	Ertragsteuern <sup>1179</sup>	0
26.	<b>Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Steuern</b>	<b>14.852</b>
25.	Veränderungen der Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO	21.000
26.	<b>Ergebnis vor Fondsveränderungen</b>	<b>87.590</b>
27.	Veränderung des freien Fondsvermögens	-12.222
28.	Veränderung des zweckgebundenen Fondsvermögens	10.000
29.	<b>Jahresüberschuss/ -fehlbetrag</b>	<b>89.550</b>

#### *IV. Mittelverwendungsrechnung*

	Ergebnis der ideellen Tätigkeit	208.890
+	Ergebnis der Zweckbetriebe	- 156.602
+	Überschuss aus der Vermögensverwaltung	41.450
+	Überschuss (abzgl. Rücklagen) der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	14.852
+-	Abschreibungen/ Zuschreibungen des Anlagevermögens	11.000

+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/ Erträge	0
+/-	Verlust/ Gewinn aus Abgang von Anlagevermögen	0
+/-	Abnahme/ Zunahme der Vorräte	- 70.550
+/-	Abnahme/ Zunahme der Forderungen aus Lieferung und Leistung	- 20.000
+/-	Abnahme/ Zunahme sonstiger Forderungen	- 28.262
+/-	Abnahme/ Zunahme sonstiger Vermögensgegenstände/ Wertpapiere/ Rechnungsabgrenzungsposten	- 3.000
+	Einnahmen aus Abgängen des Anlagevermögens	0
-	Investitionen	0
=	<b>Mittelfluss</b>	<b>- 2.222</b>
+	Mittelbestand am Beginn des Geschäftsjahrs	25.000
=	<b>Mittelbestand am Ende des Geschäftsjahrs</b>	<b>22.778</b>

#### V. Kapitalveränderungsrechnung

1.	Zuwendungen in das Grundstockvermögen	0
2.	Wertanpassungen durch Neubewertung und Umschichtung <sup>1180</sup>	75.000

3.	Wertanpassungen Umklassifizierungen	aufgrund	0
4.	(Abschreibungen Nutzvermögen) <sup>1181</sup>	auf	9.000
5.	(Zurückgewährtes Eigenkapital)		0
6.	(Zeitnah zu verwendende Mittel) <sup>1182</sup>		17.000
7.	(Einstellungen in die Umschichtungsrücklage) <sup>1183</sup>	die	37.000
8.	<b>Veränderung Grundstockvermögens</b>	des	<b>12.000</b>

## VI. Anhang

Der Jahresabschluss der Stiftung für das Geschäftsjahr 2014 ist nach den Vorschriften für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen erstellt.

Zur Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks der Integration Behinderter in Arbeitsmarkt und Gesellschaft und der Förderung der Entwicklung Behinderter in geistiger und körperlicher Hinsicht betreibt die Stiftung eine Behindertenwerkstatt, in der Behinderte mit handwerklichen Aufgaben und der Fertigung von Produkten vertraut gemacht werden. Der Betrieb der Werkstatt ist eine fortgesetzte Maßnahme, die zeitlich nicht befristet ist. Daneben wurden im Geschäftsjahr Schulungen für Eltern behinderter Kinder und Sportunterricht für behinderte Kinder angeboten sowie eine Broschüre über den Umgang mit behinderten Senioren herausgebracht. In der Behindertenwerkstatt werden an Arbeitstagen 10 Leistungsempfänger betreut. Mit den weiteren Leistungen erreichte die Stiftung im Geschäftsjahr 2014 ca. 70 weitere Personen.

Insgesamt wurden im ideellen Bereich und den Zweckbetrieben 741.804 € aufgewandt. Davon entfielen 680.804 € auf Projektaufwand, 15.000 € auf Fundraisingaufwand und 46.000 € auf Verwaltungskosten.

Verwaltungskosten und Fundraisingaufwand machten damit 8,2% des Gesamtaufwands aus.

Das Mitglied des Geschäftsführungsorgans wird jährlich mit 29.330 € (zzgl. Lohnnebenkosten) vergütet. Weitere Bezüge werden nicht gezahlt. Die Mitglieder des Aufsichtsrats erhalten keine Vergütung. Es bestehen keine weiteren Vergütungsbestandteile.

Im Geschäftsjahr wurde eine Rückstellung i.H.v. 2.500 € gebildet für eventuelle Schadensersatzansprüche aufgrund eines Unfalls in der Behindertenwerkstatt, bei dem ein Leistungsempfänger verletzt wurde.

Vom Abschlussprüfer wurden 500 € für seine Leistung in Rechnung gestellt. Weitere vergütete Leistungen wurden nicht erbracht.

Die zum Investitionsvermögen gehörenden Aktien wurden mit ihrem Börsenkurs an der Frankfurter Börse am 31.12.2014 bewertet. Das Mietshaus in Hamburg-Harburg wurde anhand der erzielten Preise für vergleichbare Immobilien in der unmittelbaren Nachbarschaft ermittelt. Hierbei wurde der m<sup>2</sup>-Preis zugrundegelegt. Der gespendete PKW wurde anhand der „Schwacke-Liste“ bewertet.

Zum Nutzvermögen des Grundstockvermögens gehören das Grundstück und das Gebäude in der Angerburger Str. 25 in Hamburg. Laut dem Stiftungsgeschäft muss dieses Gebäude dauerhaft zur Verwirklichung des Stiftungszwecks genutzt werden. Bisher sind keine Modernisierungs- oder Erhaltungsmaßnahmen signifikanten Umfangs am Gebäude erforderlich. Das Aktienvermögen des Grundstockvermögens gehört zum Investitionsvermögen. Die Zuordnung zu Wertzuwachs- und Ausschüttungsfonds erfolgte nach den Erwartungen der Wertentwicklung und der Dividendenausschüttung. Zu Beginn des Geschäftsjahrs 2014 verfügte die Stiftung im Grundstockvermögen über Investitionskapital von 500.000 €, zum Ende des Geschäftsjahrs betrug dieses Investitionskapital 558.000 €. Bei einer angenommenen Inflationsrate von 3% musste der Wert zur Erhaltung der Ertragskraft 515.000 € betragen. Folglich ist der Wert des Investitionsvermögens erhalten worden, ohne dass die Umschichtungsrücklage oder die freie Rücklage herangezogen werden musste.

Steuerrechtliche Rücklagen wurden gebildet gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO in

Höhe von 11.000 €. Dies entspricht der Höhe der Abschreibungen auf das Büromobiliar und den Maschinenpark. Daneben wurden freie Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet. Diese bestehen in Höhe von 10.000 €. Der Jahresüberschuss der Vermögensverwaltung belief sich auf 41.450 €. Folglich erreicht die Höhe der freien Rücklage nicht ein Drittel des Überschusses der Vermögensverwaltung. Das in der Bilanz des Geschäftsjahrs 2013 ausgewiesene Fondsvermögen ist vollständig im Geschäftsjahr 2013 zugeflossen.

Die Spendenwerbung wurde durch die Spendenwerbe GmbH mit Sitz in der Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg durchgeführt. Diese verpflichtete sich vertraglich, jährlich mindestens drei Anzeigen in regionalen Zeitungen und 3 Anzeigen in relevanten Fachzeitschriften zu schalten und auf Veranstaltungen der Zielgruppe auf die Stiftung hinzuweisen. Hierfür wurden 15.000 € für das Geschäftsjahr 2014 berechnet. Zugeflossen sind im Geschäftsjahr Spenden in Höhe von 124.750 €, die auf die Spendenakquise durch die Spendenwerbe GmbH zurückzuführen sind.

## *VII. Analyse und Erläuterungen*

Der oben dargestellte Jahresabschluss gibt einen detaillierten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der betrachteten Stiftung. Aus der Bilanz des Jahresabschlusses lässt sich der aktuelle Bestand des Grundstockvermögens abzüglich der Umschichtungsrücklage ablesen (894.000 €). Auch der Bestand des Investitionsvermögens ergibt sich aus der Aktivseite der Bilanz (2013: 500.000 €, 2014: 558.000 €), sodass die Kontrolle der wertmäßigen Erhaltung des Grundstockvermögens schon aus der Bilanz möglich wird. Der Bestand des Fondsvermögens, das die noch nicht verwendeten Mittel wiederspiegelt, sowie der Bestand steuerrechtlicher und sonstiger Rücklagen ist ebenfalls unmittelbar und getrennt aus der Bilanz abzulesen. Das Organisationskapital entspricht dem erarbeiteten Eigenkapital, das entsteht, wenn Mittel verausgabt wurden, ohne dass diese als Aufwendungen erfasst werden, beispielsweise bei der Anschaffung von Anlage- oder Umlaufvermögen. Da diese Ausgaben in der Mittelverwendungsrechnung erfasst werden, reduzieren sie die Maximalhöhe der Einstellungen in das Fondsvermögen, sodass der in das Organisationskapital überwiesene Jahresüberschuss höher ausfällt.

Die Ergebnisrechnung ermittelt neben dem Jahresüberschuss bzw. -defizit der Gesamtorganisation die jeweiligen Ergebnisse der einzelnen Tätigkeitsbereiche und ordnet diesen Ausgaben zu, sodass direkt aus der Ergebnisrechnung ersichtlich wird, dass weder in der Vermögensverwaltung noch in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eventuell auszugleichende Verluste erwirtschaftet wurden. Aus der Ergebnisrechnung wird deutlich, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit der betrachteten Organisation in ihrem Zweckbetrieb liegt.

Die Mittelverwendungsrechnung bestimmt die Höhe der im Geschäftsjahr nicht zeitnah verwendeten Mittel sowie der nach Berücksichtigung des Fondsvermögens zukünftig noch zu verwendenden Mittel. Das Ergebnis von - 2.222€ entspricht dem nach der direkten Methode ermittelten Saldo der Mittelverwendung:

zeitnah zu verwendende Mittel:

- 41.450 € (Überschuss der Vermögensverwaltung)
- + 14.852 € (Überschuss der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe)
- + 114.750 € (zugeflossene nicht zweckgebundene Spenden)
- + 10.000 € (zugeflossene zweckgebundene Spende)
- + 202.700 € (zugeflossene staatliche Mittel)
- + 229.964 € (Einnahmen aus dem Verkauf von Produkten)

verwendete Mittel:

- 430.030 € (gezahlte Gehälter)
- 10.000 € (Verwaltungsausgaben)
- 15.000 € (Kosten für ausgelagerte Spendenwerbung)
- 122.848 € (Anschaffung von Rohstoffen)
- 9.600 € (Ausgaben für Schulungen)
- 5.960 € (Ausgaben für Sportunterricht)
- 20.000 € (Verbindlichkeit für Broschüren)

- 2.500 € Rückstellung für Schadenersatzansprüche)

Saldo der Mittelverwendung:

$$= - 2.222 \text{ €}$$

Unter den Zuflüssen sind nur solche Mittel berücksichtigt, die der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterfallen. Der Saldo der Mittelverwendungsrechnung zeigt, dass die Stiftung 2.222 € mehr verwendet hat als ihr zugeflossen sind. Zu berücksichtigen ist des Weiteren, dass in der Mittelverwendungsrechnung eine zweckgebundene Spende i.H.v. 10.000 € berücksichtigt ist. Auch diese Mittel sind vollständig verwendet worden. Als Konsequenz des Ergebnisses der Mittelverwendungsrechnung muss das Fondsvermögen insgesamt um 2.222 € reduziert werden. Da aber das zweckgebundene Fondsvermögen um 10.000 € erhöht werden muss, muss zum Ausgleich das freie Fondsvermögen um 12.222 € reduziert werden. Die große Diskrepanz zum Jahresüberschuss i.H.v. 89.812 € ist zum einen durch die verbindlich zugesagt und damit realisierten Spenden (25.000 €) und das in den Vorräten gebundene Vermögen (Zunahme von 70.550 €) zu erklären.

Der Anhang erläutert, erweitert und ergänzt die Angaben der sonstigen Bestandteile des Jahresabschlusses. Durch die zusätzlichen Angaben im Jahresabschluss werden die Erhaltung des Grundstockvermögens und die Voraussetzung der Bildung von steuerrechtlichen Rücklagen kontrollierbar. Auch das Verhältnis der Kosten der Verwaltung und Spendenwerbung zum Gesamtaufwand und die Bewertung des Investitionsvermögens werden durch die Erläuterungen überprüfbar. Daneben enthält der Anhang Angaben, die aus Transparenzgesichtspunkten relevant sind wie die Vergütung des Vorstands. Nicht ohne weitere Kalkulation überprüfbar ist die maximale Höhe der Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, da hierfür die Gesamtsumme der zugeflossenen Mittel bestimmt werden muss. Bei einer Ausgestaltung der Mittelverwendungsrechnung, die dies ermöglicht hätte, hätten die nötigen Informationen jedoch nicht direkt aus der Bilanz und der Ergebnisrechnung ermittelt werden können. Dies hätte erheblichen zusätzlichen Aufwand bei der Erstellung der Mittelverwendungsrechnung bedeutet. Sofern die Höhe der freien Rücklage anhand der zugeflossenen Mittel bestimmt wird, ist folglich eine ergänzende Kalkulation

erforderlich.

## **E. Ergebnis**

Für gemeinnützige Organisationen bestehen in Deutschland keine einheitlichen gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften. Selbst die bestehenden Vorschriften sind mit Ausnahme der Vorschriften für die GmbH nur rudimentär und in weiten Teilen unzweckmäßig. Einer Übertragung der Vorschriften des HGB stehen deren Orientierung an den Interessen gewinnorientierter Unternehmen und die damit einhergehenden Ziele der Rechnungslegung entgegen. Auch die untersuchten ausländischen Regelungskomplexe konnten, unter anderem wegen vom deutschen Steuerrecht abweichender Ausgestaltungen der Gemeinnützigkeit, nicht vollständig übernommen werden.

Aufbauend auf dem Grundkonzept der kaufmännischen Rechnungslegung des HGB, für dessen Übernahme die bestehende Rechtstradition und die Regelungstiefe sprechen, und unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus der Untersuchung der Vorschriften des HGB, der Rechnungslegungsstandards des IDW, der gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen Spaniens und der Schweiz und des Regelwerks Swiss GAAP FER 21 ist es allerdings möglich, einen Regelungsvorschlag zu entwerfen, der die Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen umsetzt. Ein derartiger Vorschlag, der zugleich die Konsequenz aus den Ergebnissen der vorhergehenden Kapitel bildet, ist in diesem Kapitel enthalten.

Der Vorschlag enthält ein umfassendes Konzept für einen Jahresabschluss, mit dem gemeinnützige Organisationen sowohl den Transparenz-, Informations- und Dokumentationsinteressen externer und interner Adressaten als auch den Nachweispflichten gegenüber den Steuerbehörden und der Stiftungsaufsicht gerecht werden können, und beseitigte im Falle seiner Umsetzung auch die aktuell bestehende Rechtsunsicherheit. Der Regelungsvorschlag enthält zwar umfassende Nachweispflichten für gemeinnützige Organisationen, in Anbetracht der Tatsache, dass ein

Großteil dieser Pflichten aber gegenüber den Steuerbehörden ohnehin bereits besteht, ohne dass deren Form gesetzlich geregelt ist, ist davon auszugehen, dass bei kleinen Organisationen mit überschaubaren Verhältnissen kaum weitergehender Aufwand durch den umfangreicherer Jahresabschluss verursacht wird.