

Integration steuerlicher Rücklagen gemäß § 62 AO in eine zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung als geeigneter Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

Steuerliche Rücklagen; steuerbegünstigte Körperschaften

Steuerbegünstigte Körperschaften haben regelmäßig den Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung zu führen. Als in diesem Sinne verwendet gelten auch Mittel, die einer steuerlichen Rücklage zugeführt werden. In diesem Beitrag wird eine innovative Dokumentationsmöglichkeit der Rücklagenentwicklung vorgestellt, die in eine ausschließlich zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung eingebettet wird. Die aus dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (vom 28.3.2013) resultierenden Änderungen im Kontext der zeitnahen Mittelverwendung fließen in den Beitrag ein. Es zeigt sich, dass die steuerbegünstigten Körperschaften erst durch adäquate und transparente Dokumentation der Rücklagenentwicklung, die Spielräume der Mittelverwendung durch Rücklagenbildung optimal nutzen können.

I. Problemstellung

Einer inländischen Körperschaft werden Steuervergünstigungen gewährt, sofern sie ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Das Kriterium der Selbstlosigkeit setzt unter anderem voraus, dass die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah verwendet (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Als zeitnah verwendet gelten auch Mittel, die in eine steuerliche Rücklagen i. S. d. § 62 AO eingestellt werden.

Der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung und somit auch der Rücklagenfortschreibung ist gemäß § 63 Abs. 3 AO von der Körperschaft i. d. R. im Rahmen der Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu führen. Um Streitigkeiten und somit Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sollte die Mittelverwendungsrechnung (MVR), sämtliche Anforderungen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung erfüllen. Die Auseinandersetzung mit dem Schrifttum zeigt jedoch, dass die bisher entwickelten MVR für die Rücklagenbildung und -fortschreibung dem Grunde und der Höhe nach aus theoretischer Sicht z. T. nur eingeschränkt geeignet sind, da sich z. B. die teilweise Durchbrechung des Zuflussprinzips willkürlich auf die Bemessungsgrundlagen für die Rücklagenbildung auswirkt (siehe Kapitel III). Auch die Dokumentation der Rücklagenbildung und -fortschreibung sollte transparent und soweit möglich zur MVR abstimmbar sein (siehe Kapitel IV).

Dieser Beitrag widmet sich zunächst dem Rücklagenbegriff i. S. d. § 62 AO und konkretisiert die Anforderungen an eine MVR, die auch der Fortschreibung der Rücklagenentwicklung dienen soll. Eine kritische Würdigung bisher entwickelter MVR hinsichtlich der Dokumentationsmöglichkeiten steuerlicher Rücklagen unterstreicht den notwendigen Handlungsbedarf.

Anschließend wird ein theoretisch geeignetes und praxistaugliches Nachweisinstrument in Form einer modifizierten Kapitalflussrechnung (zur klassischen Kapitalflussrechnung: vgl. Coenenberg 2012 sowie DRS 21 des DRSC v. 4.2.2014) kurz vorgestellt und die Dokumentationsmöglichkeit der Rücklagenfortschreibung gezeigt. Die theoretischen Ausführungen zur modifizierten Kapitalflussrechnung nebst Rücklagenfortschreibung werden abschließend durch ein Fallbeispiel abgerundet.

II. Anforderungen an die Mittelverwendungsrechnung

1. Zweck

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat den Nachweis zu erbringen, dass das Handeln der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf ausgerichtet ist, den in der Satzung genau bestimmten steuerbegünstigten Zweck zu erfüllen (§ 63 Abs. 1, 3 AO v. 1.10.2002 BGBI. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07. August 2013 [BGBI. I S. 3154]). Gelingt der Nachweis nicht, führt das Handeln der tatsächlichen Geschäftsführung zur Aberkennung der Steuervergünstigungen (§ 59 AO v. 1.10.2002 (BGBI. I S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. August 2013 [BGBI. I S. 3154]). Als zeitnah verwendet, gelten die Mittel auch, wenn sie einer steuerlichen Rücklage i. S. d. § 62 AO (ab 1.1.2014) bzw. i. S. v. § 58 Nr. 6 und 7 AO (bis 31.12.2013) zugeführt werden.

Demnach muss die MVR so konzipiert sein, dass im Zusammenhang mit dem Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung auch die Dokumentation und Fortschreibung der steuerlichen Rücklagen gelingen. Aus Gründen der Transparenz und Nachvollziehbarkeit ist die diese zwingend in die zu Grunde gelegte Systematik der MVR einzubetten. Eine Ableitung der steuerlichen Rücklagen aus den handelsrechtlichen Gewinnrücklagen scheidet mangels Kongruenz aus, wie die nachfolgende inhaltliche Auseinandersetzung mit den steuerlichen Rücklagen verdeutlicht (Rechtsstand zum 1.1.2014). Hinsichtlich der Diskussion um den Mittelbegriff wird auf Stahl (2013) verwiesen.¹

1 Eine weitere Auffassung zum Mittelbegriff findet sich bei Koss (2013). Koss ist der Auffassung, dass Bestands- mit Stromgrößen zusammengerechnet werden müssen. Anschließend werden die verwendeten Bestands- und Stromgrößen abgezogen, um die noch zeitnah zu verwendenden Mittel zu bestimmen (Koss 2013, Rz. 1141).

2. Steuerliche Rücklagen

a. Kategorien

§ 62 Abs. 1 AO unterteilt die steuerlichen Rücklagen in vier Kategorien: Rücklage für nachhaltiges Erfüllen satzungsmäßiger Zwecke (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO), Wiederbeschaffungs- (Nr. 2), freie Rücklage (Nr. 3) und eine Rücklage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten (Nr. 4).²

Voraussetzung für die Bildung einer Rücklage i. S. d. Nr. 1 ist die Nachweisführung der steuerbegünstigten Körperschaft über die einzelfallbezogene Notwendigkeit dieser Rücklage, um die satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können (AEAO, Rdn. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Rdn. 14 zu § 62 Abs. 2 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]). Den steuerbegünstigten Körperschaften ist zu empfehlen im Jahr der Rücklagenbildung bzw. -zuführung die konkreten satzungsmäßigen künftigen Vorhaben nebst konkreter Zeitvorstellungen hinsichtlich der Umsetzung anhand geeigneter Dokumente (Planungsunterlagen, Projektbeschreibungen, Nachweise über das tatsächliche Handeln) im Zusammenhang mit den konkreten Jahresabschlussunterlagen projektbezogen aufzubewahren.

Diese Nachweispflicht besteht zusätzlich zur Pflicht die steuerlichen Rücklagen in der Rechnungslegung, ggf. in einer Nebenrechnung, gesondert auszuweisen, um dem Finanzamt jederzeit eine Kontrolle ohne besonderen Aufwand zu ermöglichen (AEAO Rdn. 14 zu § 62 Abs. 2 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]). Wie die Rücklagendokumentation konkret im Rahmen der Rechnungslegung oder in einer Nebenrechnung erfolgen soll, ergibt sich weder aus gesetzlichen Vorschriften noch aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung.

Unabhängig von konkreten Vorhaben wird es als zulässig angesehen, auch Mittel für periodisch wiederkehrende Ausgaben, wie Personalausgaben und Mieten für eine angemessene Zeitperiode anzusammeln (sog. Betriebsmittelrücklage) (AEAO, Rdn. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]).

Die Wiederbeschaffungsrücklage i. S. d. Nr. 2 dient dazu, Mittel vor der Verausgabung zu schützen, die für künftige Ersatz- oder Rationalisierungsinvestitionen notwendig werden. Die Bildung dem Grunde nach setzt voraus, dass Anschaffungen satzungsgemäß verwendet werden. Bemessungsgrundlage für die zulässige Höhe der Rücklagenzuführung bilden die Anschaffungskosten und die daraus abgeleiteten AfA-Beträge (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO), in Ausnahmefällen, z.B. bei erwarteten Preissteigerungen, auch die Wiederbeschaffungskosten (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 AO). Bei der Bildung der Wiederbeschaffungsrücklage ist darauf zu achten, dass es keine Schnittmenge zu weiteren Rücklagen gibt (Buchna 2010, S. 234).

Die Rücklage i. S. d. Nr. 1 bietet mehr Gestaltungsspielraum als die Wiederbeschaffungsrücklage, da der Möglichkeitsraum bei der Wiederbeschaffungsrücklage auf die Menge der in der Körperschaft existierenden Wirtschaftsgüter beschränkt ist, während der Möglichkeitsraum für die Rücklage i. S. d. Nr. 1 alle denkbaren Vorhaben, die notwendig sind, um den Satzungszweck nachhaltig erfüllen zu können, enthält. Im Gegenzug ist eine höhere Dokumentationsleistung durch die steuerbegünstigte Körperschaft zu erbringen: Während die Durchführung bestimmter

2 Da die Höhe der steuerlichen Rücklagen insgesamt durch eine Rücklage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten wegen der Verrechnung mit der freien Rücklage nicht steigt, wird sie in diesem Beitrag nicht weiter thematisiert.

Vorhaben dem Finanzamt glaubhaft zu machen ist, genügt als Nachweisführung für die Wiederbeschaffungsabsicht eines bestimmten Wirtschaftsgutes (Ausnahme: Immobilien) die Bildung der entsprechenden Wiederbeschaffungsrücklage (AEAO, Rdn. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Rdn. 6 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]).

Im Schrifttum wird u. a. die Auffassung vertreten, dass der Zuführungsbetrag für Ausgabenvorhaben, die weit in der Zukunft liegen durch eine Abzinsung mit einem Abzinsungsfaktor von 5,5 Prozent zu reduzieren ist, da durch die künftigen Zinszahlungen der Barwert auf den benötigten Nominalbetrag anwachsen würde (Buchna 2010, S. 235; Thiel 1992, S. 1903). Dem steht jedoch entgegen, dass es keine gesetzliche Grundlage gibt (Schröder 2005, S. 1239). Darüber hinaus würde eine Abzinsung den eigentlichen Regelungszweck konterkarieren, nämlich zu einem bestimmten in der Zukunft liegendem Zeitpunkt über einen bestimmten Nominalbetrag für ein geplantes Projekt verfügen zu können, da die Zinszahlungen unsicher sind. Es müssten nämlich Zinssätze in Höhe des Abzinsungsfaktors über den gesamten Zeitraum jährlich realisiert werden. Einen noch weit größeren Gestaltungsspielraum bietet die freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO), insbesondere nachdem mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 28. März 2013 (BGBl. I 2013, 556)³ das Nachholverbot (AEAO Rdn. 11 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]) abgeschafft wurde. Die Zuführung zur freien Rücklage speist sich aus zwei Bereichen: bis zu einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus bis zu 10 Prozent der Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereichen sowie den Überschüssen aus Zweck- und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (AEAO Rdn. 10 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 v. 31.1.2014 [BStBl. I 2014, 217]). Sofern Höchstbeträge nicht ausgeschöpft wurden, können sie innerhalb von zwei Jahren nachgeholt werden (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 AO).

Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz wird erstmals gesetzlich geregelt, wann Rücklagen gebildet bzw. aufgelöst werden müssen: Gemäß § 62 Abs. 2 AO sind die Rücklagen entsprechend der von einem auf zwei Jahre verlängerten Mittelverwendungsfrist zu bilden. Sofern der Grund für die einst gebildete Rücklage entfällt, ist diese unverzüglich aufzulösen und die Mittel sind entsprechend der kodifizierten Mittelverwendungsfrist innerhalb von zwei Jahren satzungsgemäß zu verwenden. Vom Auflösungsgebot ausgenommen ist die freie Rücklage (§ 62 Abs. 2 S. 2 AO).

b. Abgrenzung zur handelsrechtlichen Gewinnrücklage

Handelsrechtliche Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB v. 4.07.2013 [BGBl. I, 1981] zuletzt geändert durch Art. 6 Abs. 2 G v. 28.8.2013 [BGBl. I, 3395]) können unabhängig von Bildungsgrund (gesetzliche vs. satzungsmäßige und andere Gewinnrücklagen) ausschließlich aus dem handelsrechtlichen Jahresergebnis, sog. Jahresüberschuss, des aktuellen Jahres oder bei ausstehender Gewinnverwendung des Jahresergebnisses aus Vorjahren (Gewinnvortrag) gebildet werden.

Da der Mittelüberschuss einer Periode nicht kongruent zum handelsrechtlichen Jahresergebnis ist, können die steuerlichen Rücklagen keine Teilmenge der handelsrechtlichen Gewinnrücklagen sein (so auch Schröder 2005, 1238):

³ Kurz: Ehrenamtsstärkungsgesetz; Änderungen treten zum 1.1.2014 in Kraft.

Erträge i. S. d. 275 HGB \neq Einzahlungen (z. B. Darlehensauszahlung, Passiver Rechnungsabgrenzungsposten, Zuschreibungen, u. s. w.)

Aufwendungen \neq Auszahlungen (z. B. Anschaffungen, Darlehenstilgung, Abschreibungen, Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten u. s. w.)

Ein Ausweis der steuerlichen Rücklagen in der Bilanz, wie von Buchna (2010, S. 235) vorgeschlagen, ist nicht praktikabel. Insofern ist es auch erstaunlich, dass der AEAO Rdn. 14 zu § 62 Abs. 2 vom 31. Januar 2014 (BStBl. I 2014, 217) von den Körperschaften verlangt, die Rücklagen in der Rechnungslegung (-ggf. in einer Nebenrechnung) gesondert auszuweisen. M. E. gelingt die Dokumentation ausschließlich in einer Nebenrechnung (anders: IDW RS HFA 14 Rz. 12 in der Fassung v. 6.12.2013 und identisch auch IDW RS HFA 5 Rz. 25 in der Fassung v. 6.12.2013 empfiehlt lediglich die Dokumentation in einer Nebenrechnung).

3. Anforderungen

Es gibt keine kodifizierten oder im AEAO angegebenen detaillierten Vorgaben, wie die Rücklagen in der Nebenrechnung ausgewiesen und die Zuführung/Auflösung transparent dargestellt werden sollen. Es muss sich lediglich um ein geeignetes Nachweisinstrument handeln. Aus den bisherigen Ausführungen ergeben sich für den „Rücklagenteil“ der MVR die folgenden Anforderungen:

- Bemessungsgrundlage für Rücklagenzuführungen transparent darstellen
- Mittelvorträge bzw. -überhänge müssen sphärenspezifisch, insbesondere aus dem Bereich der Vermögensverwaltung (freie Rücklage) erkennbar sein.
- Die MVR eines Geschäftsjahres soll relevante Informationen aus Vorjahren speichern, z. B. ob Höchstbeträge für freie Rücklagen noch nicht ausgeschöpft wurden
- Die MVR muss Dokumentation der zeitnahen und satzungsgemäßen Verwendung aufgelöster Rücklagenbeträge ermöglichen.
- Die Ordnungsmäßigkeit der MVR (Nebenrechnung) soll überprüfbar sein.

III. Stand zum Rücklagennachweis

Trotz unbestrittenen Bedeutung der MVR haben sich bisher nur wenige Autoren mit der Technik befasst (Wallenhorst in Wallenhorst/ Halaczinsky Kap. B Rz. 89). Das vorliegende Kapitel befasst sich mit den Ansätzen zur Dokumentation der Rücklagen innerhalb einer MVR von Thiel (1992, S. 1902), Schröder (2005, S. 1242), Wallenhorst (2009, Kap. B Rz. 113) und Buchna (Buchna u. a. 2010, S. 176). Zur Kritik an bestehenden Mittelverwendungsrechnungen über den Rücklagenteil hinaus vgl. Stahl (2013, S. 42-44).

Thiel (1992, S. 1905 ff.) gestaltet seine MVR als zeitpunktbezogene Vermögensübersicht, die grundsätzlich pagatorisch orientiert ist (Thiel 1992, S. 1902). Sphärenspezifische Mittelbewegungen können nicht dargestellt werden, sodass die Bemessungsgrundlage, z. B. für Zuführungen zur freien Rücklage, nicht erkennbar ist. Darüber hinaus wird eine Mittelbindung in Höhe der Regel-AfA fingiert (Thiel 1992, S. 1906). Dass die fingierte Mittelbindung nicht zweckadäquat

ist, zeigt die inzwischen gesetzlich kodifizierte Möglichkeit der Rücklagenbildung in Höhe der Regel-AfA (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO).

Buchna (2010, S. 178) sieht die Fingierung der Mittelverwendung in Höhe der Regel-AfA ebenfalls kritisch, orientiert sich aber bei seiner vorgeschlagenen MVR stark an der von Thiel (1992, S. 1905 ff.). Als Weiterentwicklung wird jedoch die Einbettung eines Rücklagenspiegels in die MVR vorgeschlagen (Buchna 2010, S. 182).

Da sich der von der Geschäftsführung zu erbringende Nachweis der adäquaten Mittelverwendung auf sämtliche Mittelzuflüsse (Vermögenswerte) erstreckt, ergibt sich bereits daraus die Erkenntnis, dass eine auf Beständen basierende MVR unzureichend ist. Sie ist auch nicht geeignet, die richtige Bemessungsgrundlage für die Ermittlung bestimmter Zuführungsbeträge abzubilden.

Den Kritikpunkt der Bestandsorientierung greift Schröder (2005) auf und schlägt in Ergänzung zur MVR im Sinne einer Vermögensübersicht (Buchna 2010) die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung (Coenenberg 2012; DRS 21 DRS 21 des DRSC v. 4.2.2014) als Kontrollinstrument vor (Schröder 2005, S. 1241). Kernelement seiner MVR bleibt jedoch die Vermögensübersicht, wobei das Gesamtvermögen in zweckentsprechend verwendetes und übriges Vermögen aufgeteilt wird (Schröder 2005, S. 1241). Für das übrige Vermögen wird dargestellt, inwieweit es im Rahmen der steuerlichen Rücklagen gebunden ist. Eine zeitdynamische Dokumentation/Fortschreibung der Rücklagen ist nicht erkennbar. Ebenso ist die Bemessungsgrundlage für die Zuführung zur freien Rücklage nicht direkt aus der MVR ablesbar.

Darüber hinaus werden Forderungen/Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in unterschiedlichem Ausmaß als Mittelzu- bzw. -abgang betrachtet. Das ist unsystematisch und widerspricht dem Zu- und Abflussprinzip, das der Mittelverwendungsrechnung inhärent ist. Ein systematischer und konsequent zahlungsstromorientierter Umgang mit Bilanzposten, der der Periodenabgrenzung dient, ist in der MVR möglich und praktikabel (dazu ausführlich Stahl 2013, S. 44 ff.).

Die teilweise Durchbrechung des Zuflussprinzips wirkt sich willkürlich auch auf die Bemessungsgrundlagen für die Rücklagenbildung aus: Werden bereits Forderungen als Mittel angesehen, steigt die Summe der Mittel, die zeitnah und satzungsgemäß verwendet werden müssen und dann ggf. Rücklagen zugeführt werden. Diese Willkür lässt sich nur vermeiden, indem für die Rücklagenbildung eine MVR zu Grunde gelegt wird, die ausschließlich zahlungsstromorientiert und sphärenspezifisch ausgestaltet ist. Es gibt dann vor der Rücklagenfortentwicklung über alle Sphären genau ein Ergebnis.

Im Folgenden wird kurz eine ausschließlich zahlungsstromorientierte MVR, die sphärenspezifisch ausgestaltet ist, vorgestellt, um anschließend die Dokumentation der Rücklagenfortschreibung zu demonstrieren. Ein Fallbeispiel ergänzt die Ausführungen.

IV. Steuerliche Rücklagen in der modifizierten Kapitalflussrechnung

1. Systematik der modifizierten Kapitalflussrechnung

Die Ausgestaltung einer Mittelverwendungsrechnung als modifizierte Kapitalflussrechnung (Stahl 2013, S. 44 ff.) ermöglicht neben der konsequenten Orientierung an Zahlungsströmen die Darstellung der Mittelherkunft und -verwendung in Abhängigkeit von den relevanten vier Sphären. Dazu ist ein Finanzmittelfonds, dessen Veränderung durch die MVR sphärenspezifisch erklärt werden soll, zu bilden, der sämtliche Mittel i. S. d. AO repräsentiert.

Die Summe der saldierten sphärenabhängigen Fondsveränderungen lässt sich mit der bilanziellen Veränderung der liquiden Mittel abstimmen. Diese Abstimmung bietet eine Kontrollmöglichkeit, ob die KFR technisch fehlerfrei aus der Buchhaltung abgeleitet wurde.

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

Entsprechend der Kapitalflussrechnung ist es auch für die MVR erforderlich, zunächst die Beständendifferenzenbilanz/Bewegungsbilanz aufzustellen. Durch Integration der Erfolgsrechnung sowie der Bilanzkontenumsätze werden sämtliche Bruttobewegungen ersichtlich. Die in den Bruttobewegungen enthaltenen mittelunwirksamen Buchungen sind zu eliminieren und Vermögenszugänge werden ggf. in den Bereich der Vermögensverwaltung umgegliedert.

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

Nach erfolgten Korrekturen werden die Daten sphärenspezifisch zusammengefasst, umgegliedert⁴ und durch Summenbildung die Mittelzuflüsse und Mittelverwendungen dargestellt. Anschließend werden die Mittelverwendungen in Abhängigkeit von der Art der Verwendung ([nicht] satzungsgemäß) sortiert und vom Mittelzufluss abgezogen. Im nächsten Schritt werden die Bewegungen der Rücklagen integriert, woraus die vollständige MVR hervorgeht. (Ein detailliertes Beispiel zur Ableitung der MVR findet sich in (Stahl 2013, S. 46-50).

4 Zinserträge sind z. B. dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen, die Umgliederung ist durch Streichung der Zinserträge in den Bereichen Ideell und Zweck dargestellt.

Mittelverwendungsrechnung 2014 der „gGmbH“										
MITTELVERWENDUNG (in T€)					MITTELHERKUNFT (in T€)					
	Ideell	Zweck	VerV	wiG		Ideell	Zweck	VerV	wiG	
Bilanzkonten:										
Immaterielle VG*		10			Ford LuL		5			
Grundstücke*	80				Verb KI		5		10	
techn. Anlagen*	20			24	Verb LuL		5			
Finanz-AV		5			PRAP		5			
Bank	9	9		8						
ARAP*		3		4						
Verb. KI*	3	15	7							
Verb LuL*		5								
GuV-Konten:										
Materialaufwand*		200		35	Umsatzerlöse		459		95	
Personalaufwand*	30	200		24	Spenden	163				
SbA	20	37		12	SbE		20	7	28	
Zinsaufwand*	2	20			Zinserträge	+	2	6		
Summe	164	504	7	107	Summe	163	499	13	133	
					– satzungsgemäß verwendet*	155	490	7	99	
					= ZE I	8	9	6	34	57
					± Δ Rücklagen	Vgl. Fallbeispiel (§§ 62 AO)				
					Σ Mittelvortrag/Mittelverwendungsüberhang 2014					

Tabelle 1: Sphärenspezifische Mittelverwendungsrechnung 2014

Quelle: Eigene Darstellung

Legende: Ideell=ideelle Sphäre; Zweck=Zweckbetrieb; WiG=wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; VerV=Vermögensverwaltung; Ford=Fordern; LuL=Lieferungen und Leistungen; AV=Anlagevermögen; ARAP=aktiver Rechnungsabgrenzungsposten; sbA/sbE=sonstiger betrieblicher Aufwand/Ertrag; KI=Kreditinstitute; Verb=Verbindlichkeiten; PRAP=passiver Rechnungsabgrenzungsposten; ZE=Zwischenergebnis)

2. Dokumentation und Fortschreibung der steuerlichen Rücklagen innerhalb der Mittelverwendungsrechnung

Das Zwischenergebnis I der MVR (Tab. 1) stellt den vorläufigen Mittelüberhang dar, der im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten für Rücklagenbildungen zur Verfügung steht. Die Darstellung der über alle Sphären kumulierten Rücklagenveränderung aufgrund von Zuführungen und/oder Auflösungen leitet zum endgültigen Mittelvortrag-/verwendungsüberhang über. Um die Dokumentationsanforderungen erfüllen und die Rücklagenbildung dem Grunde und der Höhe nach im Zeitverlauf prüfen zu können sowie das Nachholpotenzial im Bereich der freien Rücklage ausschöpfen zu können, ist es nicht nur empfehlenswert, sondern unabdingbar die Rücklagenentwicklung in einen Rücklagenspiegel, als Ergänzung zur MVR, auszulagern. Die kumulierten

Zuführungs- und Auflösungsbeträge müssen dann mit der MVR abstimmbar sein. Der nach Rücklagenkategorien geordnete Rücklagenspiegel speist sich aus einem Rücklagengitter, das die individuellen Rücklagen nebst Dokumentation deren Entwicklung und Bestandsprüfung enthält. Das Rücklagengitter könnte als separates Softwaremodul in die Buchhaltungssoftware implementiert werden. Alternativ ist auch eine Lösung mittels Tabellenkalkulationsprogramm denkbar.

3. Fallbeispiel

Das nachfolgende Fallbeispiel ergänzt die bereits bis zum Zwischenergebnis I abgeleitete MVR (vgl. Tab. 1) um den Bereich der steuerlichen Rücklagen. Für das Beispiel wird unterstellt, dass die „gGmbH“ 2012 gegründet wurde und in der Vergangenheit bereits ein Rücklagengitter geführt hat (Tab. 2). Es ist um die rücklagenrelevanten Sachverhalte des Geschäftsjahres 2014 zu ergänzen (Tab. 3). Anschließend wird der Rücklagenspiegel (Tab. 4) als Maßnahme der Informationsverdichtung aus dem Rücklagengitter abgeleitet und der MVR als Nebenrechnung zur Seite gestellt. Zwecks abschließender Ermittlung des Mittelvortrags/-überhangs schließt sich die Darstellung der Rücklagenveränderung an (Tab. 5).

Das Zwischenergebnis I der MVR 2013 beträgt 33 T€.⁵ Dieser Betrag wurde vollständig den steuerlichen Rücklagen zugeführt, wie das Rücklagengitter zum 31.12.2013 verdeutlicht. Somit existiert kein Mittelvortrag aus dem Jahr 2013.

5 Die vollständige MVR 2013 wird nicht dargestellt.

RÜCKLAGENGITTER DER „gGmbH“ ZUM 31.12.2013										
ID-Nr.	Datum Erstfassung	Grund	BMG 2013	kum.Z 01.01.	Z 2013	A 2013	kum.Z 31.12.	Stand 01.01.	Stand 31.12.	Kontrolle 2013
NSZ_001	31.12.2012	Neubau "Beratungsstelle A", Plan-AK: 80 T€, Plan-Fertigstellung: 2014	80	30	14	0	44	30	44	GF
NSZ_002	31.12.2012	Neubau "Filialstation A", Plan-AK: 100 T€, Plan-Fertigstellung: 2016	100	25	9	0	34	25	34	GF
NSZ_003	31.12.2012	BM-Rücklage: Personal	205	9	4	0	13	9	13	GF
NSZ_004	31.12.2012	BM-Rücklage: Betriebskosten	85	7	3	0	10	7	10	GF
Σ				71	30	0	101	71	101	
WB_001	31.12.2012	Ersatz Fuhrpark	4	2	1	0	3	2	3	GF
Σ				2	1	0	3	2	3	
FR_001	31.12.2012	Vermögensverwaltung (max 1/3)	6	0	2	0	2	0	2	GF
FR_002	31.12.2012	Rest (max 10%)	27	0	0	0	0	0	0	GF
FR_003	31.12.2013	Nachholmöglichkeit aus 2 Vorjahren	0	0	0	0	0	0	0	GF
FR_004	31.12.2013	Verechnung wegen GR-001	0	-2	0	-2	0	-2	0	GF
Ermittlung Nachholpotenzial für 2014:										
		Nachholpotenzial aus 2012	0							
		Nachholpotenzial aus 2013	2,7							
		Nachholpotenzial für 2014	2,7							
Σ				0	0	0	0	0	0	
GR_001	31.12.2013	Anteile an B-gGmbH (Erwerb in 2015, Plan-AK: 10 T€)	10	0	2	0	2	0	2	GF
Σ			0	2	0	2	0	2	2	
Σ			73	33	0	106	73	106		

Tabelle 2: Rücklagengitter 2013

Quelle: Eigene Darstellung

Legende: NSZ=Rücklage für die nachhaltige Erfüllung steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke (§ 62 I Nr. 1 AO); WB=Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 I Nr. 2 AO); FR=Freie Rücklage (§ 62 I Nr. 3 AO); GR=Beteiligungsrücklage (§ 62 I Nr. 4 AO); BMG=Bemessungsgrundlage; kum Z=kumulierte Zuführung; A=Auflösung; GF=Geschäftsführer; Plan-AK=Plan-Anschaffungskosten.

Integration steuerlicher Rücklagen gemäß § 62 AO

Die Dokumentationsanforderungen zwecks geforderter Nachprüfbarkeit für und durch das Finanzamt sind in der Rücklagenkategorie NSZ (§ 62 I Nr. 1 AO) am umfangreichsten. Die Rücklagen dieses Rücklagentyps sind separat zu dokumentieren.

Informationen für die Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 I Nr. 2 AO) können, sofern nicht auf Wiederbeschaffungskosten abgestellt wird, vorzugsweise dem Anlagengitter entnommen werden. Die Freie Rücklage (§ 62 I Nr. 3 AO) ist in vier Bereiche unterteilt. Sie ergeben sich aus der Bildungsvorschrift: Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und die Möglichkeit Nachholpotenzial auszuschöpfen, führen zur Untergliederung der Freien Rücklage in zunächst drei Teilbereiche. Es empfiehlt sich das Nachholpotenzial jährlich festzustellen. Der vierte Teilbereich ergibt sich aus dem Erfordernis, Beteiligungsrücklagen (§ 62 I Nr. 4 AO) von der Freien Rücklage abzusetzen.

Die Bemessungsgrundlagen für die Bildung der Freien Rücklage sind dem ersten Teil der Mittelverwendungsrechnung zu entnehmen: Zum einen ist der Überschuss aus dem Bereich Vermögensverwaltung direkt als Zwischenergebnis I der Sphäre Vermögensverwaltung ablesbar (FR_1), zum andern können die übrigen zeitnah zu verwendenden Mittel durch Addition der sphärenspezifischen Zwischenergebnisse I leicht ermittelt werden (FR_2). Mit Rechtsstand bis zum 31.12.2013 ist als Bemessungsgrundlage für den ersten Teilbereich der Freien Rücklage der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu Grunde zu legen (§ 58 Nr. 7 Buchstabe a) AO; Tz. 13 zu § 58 Nr. 7 AEAO). Der Mittelüberschuss musste um die nicht zahlungswirksamen Beträge korrigiert werden. Insofern ist die Gesetzesänderung, nämlich auf den Überschuss in der Sphäre Vermögensverwaltung abzustellen, zum einen als begrüßenswerte konsistente Fortführung des Denkens in „Mitteln“, zum anderen als Arbeitserleichterung anzusehen (eine weitere Nebenrechnung wird obsolet).

Teilbereich 3 der Freien Rücklage konnte im Fallbeispiel nicht ausgeschöpft werden, da die Mittel 2013 i. S. d. ZE I (33 T€) bereits den Rücklagen zugeführt wurden. Somit ergibt sich ein Nachholpotenzial für das Jahr 2014 i. H. v. 2,7 T€ $[33\text{T€} - 6\text{T€}] * 0,10$.

Aus dem Jahr 2014 sind für die Mittelverwendungsrechnung die folgenden rücklagenrelevanten Informationen zu beachten:

RÜCKLAGENRELEVANTE SACHVERHALTE 2014	
1.	Die Beratungsstelle A wurde planmäßig zum 1.7.2014 fertig gestellt. Die Anschaffungskosten wurden in 2014 durch Eigen- und Fremdkapital aufgebracht.
2.	Der Neubau für die Hilfsstation A wird nicht weiter verfolgt, da sich ein geeignetes Mietobjekt gefunden hat.
3.	Die durchschnittlichen Personalkosten der letzten beiden Jahre betrugen 250 T€.

Tabelle 3: Rücklagenrelevante Sachverhalte 2014

Quelle: Eigene Darstellung

Information 1 erfordert eine Auflösung der Rücklage NSZ_1. Die Mittel wurden in 2014 satzungsgemäß verwendet. Information 2 bedingt ebenfalls eine Auflösung der Rücklage NSZ_2, allerdings sind die Mittel nun innerhalb der nächsten zwei Jahre satzungsgemäß zu verwenden. Eine Verwendung durch Zuführung zu einer anderen Rücklage ist möglich. Information 3 führt zu einer Anpassung der Bemessungsgrundlage und bietet somit weiteren Spielraum für die Rücklagenbildung.

Für 2014 stellen sich das Rücklagengitter und der Rücklagenspiegel wie folgt dar:

RÜCKLAGENGITTER DER „gGmbH“ ZUM 31.12.2014										
ID-Nr.	Datum Ersterfassung	Grund	BMG 2014	kum.Z 01.01.	Z 2014	A 2014	kum.Z 31.12.	Stand 01.01.	Stand 31.12.	Kontrolle 2014
NSZ_001	31.12.2012	Neubau "Beratungsstelle A", Plan-AK: 80 T€, Plan-Fertigstellung: 2014, Ist-Fertigstellung: 7/2014	80	44	0	44	0	44	0	gez. GF
NSZ_002	31.12.2012	Neubau "Hilfsstation A", Plan-AK: 100 T€, Plan-Fertigstellung: 2016, Wegfall der Neubaubausticht	100	34	0	34	0	34	0	gez. GF
NSZ_003	31.12.2012	BM-Fertigstellung: Personal	250	13	30	0	43	13	43	gez. GF
NSZ_004	31.12.2012	BM-Fertigstellung: Betriebskosten	85	10	20	0	30	10	30	gez. GF
Σ			101	50	78	73	101	73	73	
WB_001	31.12.2012	Ersatz Fuhrpark (AK: 40 T€, ND=10 Jahre)	4	3	4	0	7	3	7	gez. GF
Σ			3	4	0	7	3	7	7	
FR_001	31.12.2012	Vermögensverwaltung (max 1/3)	6	2	2	0	4	2	4	gez. GF
FR_002	31.12.2012	Rest (max 10%)	51	0	5,1	0	5,1	0	5,1	gez. GF
FR_003	31.12.2013	Nachholmöglichkeit aus 2 Vorjahren	0	0	2,7	0	2,7	0	2,7	gez. GF
FR_004	31.12.2013	Verrechnung wegen GR-001	-2	-2	0	-4	-2	-4	-4	gez. GF
Ermittlung Nachholpotenzial für 2014:										
		Nachholpotenzial aus 2013	0							
		Nachholpotenzial aus 2014	0							
		Nachholpotenzial für 2015	0							
Σ			0	7,8	0	7,8	0	7,8	7,8	
GR_001	31.12.2013	Anteile an B-gGmbH (Erwerb in 2015, Plan-AK: 10 T€)	10	2	2	0	4	2	4	gez. GF
Σ			2	2	0	4	2	2	4	
ΣΣ			106	63,8	78	91,8	106	91,8	91,8	

Tabelle 4: Rücklagengitter 2014

Quelle: Eigene Darstellung

Integration steuerlicher Rücklagen gemäß § 62 AO

RÜCKLAGENSPIEGEL ZUM 31.12.2014 in T€				
Kategorie	Stand 01.01.	Zuführung	Auflösung	Stand 31.12.
„Rücklage für satzungsmäßige Zwecke“ (§ 62 I Nr. 1 AO)	101	50	78	73
„Wiederbeschaffungsrücklage“ (§ 62 I Nr. 2 AO)	3	4	0	7
„Freie Rücklage“ (§ 62 I Nr. 3 AO)	0	7,8	0	7,8
„Beteiligungsrücklage“ (62 I Nr. 4 AO)	2	2	0	4
Σ	106	63,8	78	91,8

Tabelle 5: Rücklagenspiegel 2014

Quelle: Eigene Darstellung

Zur Vervollständigung der Mittelverwendungsrechnung 2014 ist der zweite Teil (vgl. Tab. 1) um die Veränderung der Rücklagen zu ergänzen:

	Ideell	Zweck	VerV	wiG	Σ
= ZE I	8	9	6	34	57
$\pm \Delta$ Rücklagen					-63,8
(§§ 62 AO)					78
Σ MV/MvÜ des laufenden Geschäftsjahres					71,2
\pm MV/MvÜ per 31.12.2013					0
= MV/MvÜ per 31.12.2014					71,2

Tabelle 6: Ergänzung der MVR 2014 (Tab. 1)

Quelle: Eigene Darstellung

Legende: Ideell=Ideelle Sphäre; Zweck=Zweckbetrieb; VerV=Vermögensverwaltung; WiG= wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; ZE=Zwischenergebnis; MV=Mittelvortrag; MvÜ=Mittelverwendungsüberhang.

Die Mittel in Höhe des Mittelvortrags eines laufenden Geschäftsjahres sind innerhalb der nächsten zwei Kalender-/Wirtschaftsjahre für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Insofern ist es ratsam das Mittelverwendungsergebnis der beide Vorjahre (per 31.12.Vorjahr) in die Mittelverwendungsrechnung des laufenden Geschäftsjahres zu implementieren und mit dem Mittelverwendungsergebnis des laufenden Geschäftsjahres zu saldieren. Der so ermittelte Stand des Mittelverwendungsergebnisses des aktuellen Geschäftsjahres (per 31.12.Geschäftsjahr) ist in die MVR des Folgejahres vorzutragen.

Im Fallbeispiel wurden die Mittel der beiden Vorjahre vollständig zeitnah verwendet.

V. Fazit

Mit zunehmender Größe steuerbegünstigter Körperschaften steigt der Bedarf der Geschäftsführung systematisch korrekte und EDV-gestützte Mittelverwendungsrechnungen als Nachweisinstrument der zeitnahen und satzungsgemäßen Mittelverwendung zur Verfügung zu haben. Darüber hinaus müssen diese Körperschaften den Spielraum der zeitnahen Mittelverwendung durch Rücklagenbildung optimal nutzen können, um zum einen wohl überlegte und steuerbare Mittel-

allokation vornehmen zu können. Zum anderen sinkt das Risiko den Status der Steuerbegünstigung zu verlieren.

Eine bestmögliche Ausnutzung des Spielraumes über die Bildung steuerlicher Rücklagen erfordert eine systematische und allen Anforderungen der Finanzverwaltung gerecht werdende Dokumentation der Rücklagenbildung und -auflösung. In diesem Beitrag wurde ein Rücklagengitter vorgestellt, indem sämtliche Elemente eines Rücklagentyps sowie deren Veränderungen dokumentiert werden. Dabei ist insbesondere die Darstellung der freien Rücklage nebst Ermittlung des Nachholpotenzials innovativ. Als Datenbasis für die Bestimmung des Rücklagenzuführungspotenzials und den Bemessungsgrundlagen für die freie Rücklage dient eine ebenfalls innovative, streng zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung. Die Verknüpfung der Rücklagenentwicklung mit der Mittelverwendungsrechnung vervollständigt letztere. Dabei genügt es, die verdichteten Informationen des Rücklagengitters in Form eines Rücklagenspiegels aufzunehmen. Durch die systematische Verzahnung von Rücklagengitter und Mittelverwendungsrechnung entsteht ein umfassendes und vor allem transparentes Informationssystem, das zu mehr Rechtssicherheit beiträgt.

Abstract

Silvana Stahl; How to Integrate Tax-reserves in terms of § 62 AO in a Cash Flow-based Proof of Funds Allocation in terms of § 55 (1) Nr. 5 AO

Tax-reserves; Tax Privileged Corporation

With increasing size of a tax-privileged corporation, the need of its management for systematically correct and IT-supported accounting of fund allocation grows, especially as a means of documenting timely and statutory usage of funds. Moreover, timely fund allocation offers a scope of action which these corporations can use only by means of tax reserves. This may both enable them to implement well-deliberated and controllable allocation of funds, and lower the risk of losing the status of being tax-privileged.

In order to most efficiently exploit the scope of action using tax reserves, it is necessary to document the allocation to reserves as systematically as possible, complying with all requirements stated by fiscal authority. In this article, an innovative format of documenting tax reserves is presented. By depicting tax reserves in a grid, all elements of a type of reserve as well as their development are systematically captured. Both the depiction of free reserves and the way of determining accumulated needs is to be considered as innovative. An equally innovative and strictly cash flow-oriented accounting of fund allocation serves as a data basis for determining the capacity for reserve allocation and the assessment base for free reserves.

Associating the development of reserves with the accounting of fund allocation completes the latter. It is sufficient, to register the compact information of the reserves grid in terms of a summary of tax reserves.

By systematically combining the grid-shaped depiction of reserves with the accounting of fund allocation, an extensive and, above all, transparent information system is provided which may lead to more legal certainty.

Literaturverzeichnis

- Coenenberg, A. G., Haller, A. und Schultze, W. (2012), Jahresabschluss und Jahresschlussanalyse, Stuttgart. DRSC (2014), DRS 21 Kapitalflussrechnung, BAnz v. 08. April 2014.
- Hüttche, T. (1997), Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 23/1997, S. 1095-1100.
- IDW (2013), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), Düsseldorf.
- IDW (2013), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), Düsseldorf.
- Koch, K. und Scholtz, R.-D. (1996), Abgabenordnung AO Kommentar, München.
- Koss, C. (2013), Rechnungslegung, in: Meyn, C., Richter, A., Koss, C. und Gollan, K. Die Stiftung, Freiburg.
- Orth, M. (1997), Zur Rechnungslegung von Stiftungen, in: Der Betrieb, Heft 27/28, S. 1341-1351.
- Pahlke, A. und König, U. (2009), Abgabenordnung, München.
- Schauhoff, S. (2010), Handbuch der Gemeinnützigkeit, München.
- Schröder, F. (2005), Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO, in: DStR 2005 Heft 29, S. 1238-1243.
- Schruff, L. und Busse, J. S. (2011), Die Informationspflicht zur Spendenverwendung, in: K. Bangert, Handbuch Spendenwesen, Wiesbaden, S. 81-91.
- Stahl, S. (2013), Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung als Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 36. Jg., Heft 1, S. 38-57.
- Thiel, J. (1992), Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, in: Der Betrieb, 45. Jg., Heft 38, S. 1900-1907.
- Wallenhorst, R. und Halaczinsky, R. (2009), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, Handbuch für Beratung und Praxis, München.