

# Adaptation des Rechnungslegungsgeneralplans für NPOs (Spanien)

Als Vorlage für eine gesetzliche Neuregelung der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen in Deutschland können auch, zumindest in Teilen, ausländische Vorschriften und Kodizes dienen. Da sie die Rechnungslegung der in Spanien steuerbefreiten gemeinnützigen Vereine und Stiftungen detailreich regeln, sind die spanischen Adaptationsvorschriften zum Rechnungslegungsgeneralplan ein relevanter Vergleichsmaßstab. Zu untersuchen ist, ob diese in Anbetracht der entwickelten Anforderungen an den Jahresabschluss deutscher NPOs zweckmäßig sind. Zum allgemeinen Verständnis sollen diese jedoch zunächst dargestellt werden.

## A. Vergleichsmaßstab

Im Königreich Spanien beruhen die Rechnungslegungsvorschriften für sämtliche zur Rechnungslegung verpflichteten natürlichen und juristischen Personen auf dem Plan General de Contabilidad und seinen Adaptationsvorschriften. Diese beruhen auf europarechtlichen Vorgaben.<sup>594</sup> Die Adaptationsvorschriften passen den Plan General de Contabilidad an die Anforderungen der einzelnen Spargruppen an. Eine dieser Gruppen sind auch gemeinnützige Organisationen. Die spanischen Vorschriften zur Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen beruhen folglich mittelbar auf den europarechtlichen Vorgaben. Eine Untersuchung der spanischen Rechtsvorschriften bietet sich daher aus zwei Gründen an. Zum einen bestehen sehr detailreiche Vorschriften für gemeinnützige Organisationen, die sämtliche Aspekte der Rechnungslegung abdecken und somit ein weitreichender Fundus an Vergleichsvorschriften. Zum zweiten beruhen die Vorschriften mittelbar auf den europarechtlichen Vorgaben. Sofern die spanischen Vorschriften zweckmäßig sind, können sie daher auch als Beispiel für die Adaptation

anderer nationaler Vorschriften, die auf den EU-Vorgaben beruhen, dienen. In Deutschland wäre dies das HGB. Eine detaillierte Untersuchung der spanischen Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen bietet sich also für die Zwecke dieser Untersuchung an.

## B. Übersicht

Im spanischen Recht ergeben sich die Rechnungslegungsverpflichtungen für Stiftungen und gemeinnützige Vereine neben den steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten aus dem Vereins- bzw. dem Stiftungsgesetz. Diese Rechnungslegungsverpflichtungen werden durch eine Reihe von Rechtsverordnungen präzisiert. Die Basis dieser Gruppe von Regelungen bildet der „Plan General de Contabilidad“<sup>595</sup> (PGC), der Rechnungslegungs-Generalplan. Zu diesem bestehen Anpassungsvorschriften, beispielsweise für kleine und mittelständische Unternehmen<sup>596</sup>. Das Real Decreto 1491/2011 vom 24. Oktober 2011<sup>597</sup> enthält mit den Anpassungsvorschriften für Organisationen ohne Gewinnstreben („entidades sin fines lucrativos“)<sup>598</sup> eine weitere dieser Anpassungsvorschriften.

## C. Rechtsgestalt

Die „Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos“, die Anpassungsnormen des Rechnungslegungs-Generalplans für Organisationen ohne Gewinnstreben, wurden erlassen in Form eines „Real Decreto“, eines königlichen Dekrets. Diese sind in weiten Teilen mit den deutschen Rechtsverordnungen i.S.v. Art. 80 GG zu vergleichen. Im Fall des Plan General de Contabilidad sowie der Adaptationsvorschriften für nicht gewinnorientierte Unternehmen handelt es sich um Dekrete in Form sog. „Reglamentos“. Art. 97 der spanischen Verfassung gibt der Regierung das Recht, diese im Rahmen der Verfassung und der bestehenden Gesetze zu erlassen. Wie in der deutschen Rechtsordnung in Bezug auf Rechtsverordnungen<sup>599</sup>

unterliegen auch diese Real Decretos der Prüfungs- und Verwerfungskompetenz der einfachen Gerichte (Art. 106 Abs. 1 span. Verfassung).<sup>600</sup> Grundsätzlich sind Reales Decretos in der Form des „Reglamentos“ auf den Bereich der Verwaltung beschränkt.<sup>601</sup> Für andere Vorschriften im Rahmen eines „Reglamentos“ bzw. „Reales Decretos“ bedarf es einer gesetzlichen Ermächtigung. Für die Anpassungsvorschriften für Non-Profit-Organisationen liegt diese in der dritten Schlussbestimmung des spanischen Stiftungsgesetzes<sup>602</sup>. Diese sieht nicht nur eine Ermächtigung sondern auch eine Verpflichtung der Regierung zum Erlass der genannten Anpassungsvorschriften innerhalb eines Jahres vor. Trotz der Regelung im Stiftungsgesetz betrifft diese ausweislich seines Wortlauts sämtliche Non-Profit-Organisationen.<sup>603</sup> Die Notwendigkeit einer Anpassungsverordnung wird dabei in der Präambel des diese beinhaltenden „Real Decreto“ mit den Besonderheiten derjenigen Organisationen, die gegenüber dem Regelfall des Gewinnstrebens Gemeinwohlinteressen verfolgen, begründet.<sup>604</sup>

## **D. Anwendungsbereich**

Die Anpassungsvorschriften sind gem. Art. 3 Abs. 1 des Real Decreto 1491/2011 verbindlich für sämtliche Stiftungen, die unter die Gesetzgebung der Zentralregierung fallen, sowie für sämtliche für gemeinnützig („de utilidad pública“) erklärten Vereine.<sup>605</sup> Der Anwendungsbereich ist identisch mit demjenigen der subjektiven Steuerbefreiung des Ley 49/2002 (Gesetz über das Steuerregime nicht gewinnorientierter Organisationen und der Steueranreize zum Mäzenatentum)<sup>606</sup>, zu deren Voraussetzungen gem. Art. 3 Nr. 8 L 49/2002 die Rechnungslegung gegenüber den Aufsichtsbehörden gehört.<sup>607</sup>

### *I. Stiftungen*

#### 1. Die Stiftung in der spanischen Verfassung

Die spanische Verfassung schützt in ihrem Art. 34 das Recht, Stiftungen zu Gemeinwohlzwecken zu gründen.<sup>608</sup> Dessen Absatz 1 beinhaltet neben dem Schutzbereich die Bestimmung, dass dieses Recht durch formelles Gesetz ausgestaltet werden möge.<sup>609</sup>

## 2. Gesetzgebungskompetenz

Art. 149 Abs. 1 UAbs. 1 CE<sup>610</sup> ermächtigt den Staat in Abgrenzung zu den autonomen Regionen zum Erlass von Gesetzen, die die Grundvoraussetzungen der Ausübung der verfassungsmäßigen Grundrechte sichern.<sup>611</sup> Hierzu gehört auch das Recht aus Art. 34 CE.<sup>612</sup> Art. 149 Abs. 1 UAbs. 6 Fall 4 sieht darüber hinaus die Ermächtigung zur Gesetzgebung im Bereich des Zivilprozessrechts<sup>613</sup> sowie UAbs. 8 grundsätzlich die zivilrechtliche Gesetzgebung vor.<sup>614</sup> Allerdings bestehen in Bezug auf Stiftungen auch Gesetzgebungsermächtigungen zugunsten der autonomen Regionen („Comunidades Autónomas“, CC.AA.), die zwar eigene Gesetzgebungsrechte haben, jedoch wegen fehlenden Staatscharakters nicht mit deutschen Bundesstaaten zu vergleichen sind<sup>615</sup>. So ermächtigt Art. 2 lit. f des auf Art. 150 Abs. 2

S. 1 CE beruhenden Organgesetzes 2/1992 zehn der 17 Regionen<sup>616</sup>, für Stiftungen, die ihre Tätigkeit grundsätzlich nur in der jeweiligen autonomen Region ausüben, eigene Regelungen zu erlassen.<sup>617</sup> Für die restlichen autonomen Regionen ergibt sich diese Kompetenz aus ihrem jeweiligen Statut, die von Zentralregierung und den Vertretungen jeder Region einzeln ausgehandelt werden.<sup>618</sup> Obwohl die Wortwahl in den Statuten variiert, bringen diese alle zum Ausdruck, dass die autonomen Regionen die Gesetzgebungskompetenz für diejenigen Stiftungen haben sollen, die ihre Tätigkeit grundsätzlich nur in der jeweiligen autonomen Region ausüben.<sup>619</sup> Sie greifen damit die Wortwahl des Organgesetzes 2/1992 wieder auf und erstrecken die darin enthaltene Ermächtigung auf sämtliche autonomen Regionen. Dem Zentralstaat bleibt damit die Gesetzgebungskompetenz für diejenigen Stiftungen, die ihre Geschäftstätigkeit grundsätzlich in mehr als einer autonomen Region entfalten.<sup>620</sup>

### 3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung

Von seiner Ermächtigung hat der spanische (nationale) Gesetzgeber mit dem Stiftungsgesetz Ley 50/2002, vom 26. Dezember 2002,<sup>621</sup> das das Vorgängergesetz Ley 30/1994<sup>622</sup> ersetzt, Gebrauch gemacht. Art. 1 bis 7 des Stiftungsgesetzes regeln die Voraussetzungen für die Anerkennung der Stiftung sowie ihre Rechtspersönlichkeit. Gem. Art. 2 Abs. 1 des spanischen Stiftungsgesetzes sind Stiftungen Organisationen ohne Gewinnstreben, die gemäß dem Willen ihrer Gründer dauerhaft über ein Vermögen zur Erreichung von Zwecken des Gemeininteresses verfügen.<sup>623</sup> Dieses Gemeininteresse wird in Art. 3 genauer bestimmt. Dessen Abs. 1 Hs. 2 enthält einen Beispielkatalog für anzuerkennende Zwecke des Allgemeininteresses.<sup>624</sup> Dieser enthält eine beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung,<sup>625</sup> die dem Zweck dient, möglichst umfassend Zwecke des Allgemeininteresses zu erfassen.<sup>626</sup>

Zentrale Regelung im Rahmen der Bestimmung des gemeinnützigen Zwecks ist Art. 3 Abs. 2 Satz 1 des spanischen Stiftungsgesetzes, der bestimmt, dass sich der Stiftungszweck an eine allgemeine Gruppe von Personen richten muss.<sup>627</sup> Satz 2 schränkt dies allerdings insofern ein, als er bestimmt, dass dieses Kriterium auch dann erfüllt ist, wenn sich die Stiftung an die Arbeitnehmer eines oder mehrerer Unternehmen sowie an deren Familien richtet.<sup>628</sup> Art. 3 Abs. 3 des spanischen Stiftungsgesetzes stellt in Ergänzung zu Abs. 1 klar, dass Stiftungen, deren vorrangigen Destinatäre Personen sind, die dem Stifter oder dem „Patronato“, also der Stiftungsleitung, nahe stehen, nicht anererkennungsfähig sind. Abs. 3 enthält die dazugehörige Definition dieser Personen wie Ehegatten oder Familienmitglieder bis zum vierten Grade<sup>629</sup>. Gem. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 des Stiftungsgesetzes haben die Stiftungen ab Eintragung ins Stiftungsregister Rechtspersönlichkeit.<sup>630</sup> Gem. Abs. 2 desselben Artikels dürfen sie die Bezeichnung „Fundación“ tragen.<sup>631</sup> Eine dem deutschen Vermögenserhaltungsgrundsatz entsprechende Verpflichtung besteht im spanischen Stiftungsrecht nicht.

### 4. Patronato und Protectorado

In Bezug auf die Stiftung bestehen zwei Instanzen von grundlegender Bedeutung: Das Patronato ist die Leitung und Vertretung der Stiftung, die innerhalb des gesetzlichen Rahmens sowie der Stiftungssatzung die Geschäfte der Stiftung leitet (vgl. Art. 14 Ley 50/2002).<sup>632</sup> Zentrale Aufgabe des Patronato ist es, den Stiftungszweck zu erfüllen.<sup>633</sup> Gem. Art. 15 Abs. 1 UAbs. 1 Ley 50/2002 muss das Patronato aus mindestens drei Personen bestehen mit einer von diesen als Präsident.<sup>634</sup> Der Anforderung des Art. 15 Abs. 4 UAbs. 1, der vorsieht, dass die Mitglieder des Patronato ihre Aufgaben unentgeltlich erfüllen, begegnen viele Stiftungen mit der Bestellung eines vergüteten Direktoriums.<sup>635</sup>

Das Protectorado ist demgegenüber die zentrale staatliche Aufsichtsinstanz für Stiftungen, die der staatlichen Gesetzgebung unterfallen.<sup>636</sup> Dies schließt ebenfalls ein, dass das Protectorado über die Erfüllung des Stiftungszwecks wacht.<sup>637</sup> Einen detaillierteren Katalog der Funktionen des Protectorado enthält Art. 35 Abs. 1 span. Stiftungsgesetz. RD 1337/2005, das die Regulierung der Stiftungen, die unter die Gesetzgebung des Zentralstaates fallen, zum Inhalt hat,<sup>638</sup> präzisiert die Pflichten der Stiftung gegenüber dem Protectorado und dessen Eingriffsrechte.

## 5. Steuerbefreiung

Gem. Art. 2 lit. a, 6 und 7 Ley 49/2002 sind Einnahmen von Stiftungen, die in direktem Zusammenhang mit ihrer Stiftungstätigkeit stehen, von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>639</sup> Für diese subjektive Steuerbefreiung müssen neben den Anforderungen des Stiftungsgesetzes die weiteren Anforderungen des Art. 3 Ley 49/2002 erfüllt sein. Art. 3 Abs. 1 Nr. 3 wiederholt inhaltsgleich die beispielhafte Aufzählung der Zwecke des Allgemeininteresses („interés general“) des Art. 3 Abs. 1 des Stiftungsgesetzes.<sup>640</sup> Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 Ley 49/2002 verpflichtet die Stiftung, 70% ihrer Überschüsse mit Ausnahme von Zustiftungen zum Stiftungskapital direkt für die Erreichung des Stiftungszwecks zu verwenden.<sup>641</sup> Gem. Nr. 3 desselben Absatzes dürfen Stiftungen nicht mehr als 40% ihrer Einnahmen aus wirtschaftlichen Betätigungen erzielen, die nicht der Erreichung des Stiftungszwecks dienen. Im Zusammenhang

mit der Verpflichtung, 70% der Überschüsse unmittelbar für die Erreichung des gemeinnützigen Zwecks einzusetzen, ist Art. 33 des Real Decreto 1377/2005<sup>642</sup> zu sehen. Dieser bestimmt, dass die Stiftung für die Verwaltung des Stiftungsvermögens und die Auslagererstattung des Patronatos maximal 5% des Eigenkapitals oder 20% des Jahresergebnisses aufwenden darf. Verbleibende Mittel müssen zwingend dem Stammkapital oder Kapitalreserven zugeführt werden und dürfen ebenfalls nicht für andere als den gemeinnützigen Zweck verwendet werden.<sup>643</sup>

Wirtschaftliche Betätigungen, unter die auch Zweckbetriebe nach deutschem Verständnis fallen, sind nur steuerbefreit, wenn die jeweiligen Einnahmen unter den abschließenden Katalog von Art. 7 Ley 49/2002 fallen.<sup>644</sup> Im Gegensatz zu den steuerbegünstigten Zwecken von Art. 3 L 49/2002 knüpfen die Befreiungen für Betriebe an deren konkrete Tätigkeit an. Der Großteil der Betriebstätigkeiten ist hierbei aufgrund ihrer Adressaten steuerbefreit. So ist beispielsweise die Unterstützung ethnischer Minderheiten oder ehemalige Strafgefangene umfasst. Auch die wirtschaftliche Nutzung von denkmalgeschütztem Vermögen fällt unter Art. 7 L 49/2002.

## *II. Gemeinnützige Vereine*

### 1. Der Verein in der spanischen Verfassung

Wie im deutschen Recht ist im spanischen Verfassungs- und Vereinsrecht unter einem Verein eine Gruppierung von Personen, die freiwillig dauerhaft zur Erreichung eines bestimmten Zwecks zusammenwirken, zu verstehen.<sup>645</sup> Das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit ist in Art. 22 CE geschützt. Abweichend von den Regelungen zur Stiftung erfolgt die Eintragung ins Vereinsregister nach Art. 22 Abs. 3 CE allein aus Publizitätsgründen und ist damit nicht konstitutiv.<sup>646</sup>

### 2. Gesetzgebungskompetenz

Wie im Falle der Stiftungen ist auch in Bezug auf die Vereine die

Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenz problematisch. Das spanische Verfassungsgericht stützt die Kompetenz des Staates hierbei auf die Artikel 149 Abs. 1 Nr. 1 sowie Art. 81 CE. Aus Art. 81 leitet es die Kompetenz des Staates ab, den Kerngehalt des Grundrechts der Vereinsfreiheit im Rahmen eines Organgesetzes zu regeln.<sup>647</sup> Aus Art. 149 Abs. 1 Nr. 1 CE schließlich folgt die Kompetenz des Staates, die Gleichheit aller Spanier in der Ausübung ihrer Vereinsfreiheit sicherzustellen.<sup>648</sup> Daraus folgert das Verfassungsgericht die Kompetenz des Staates, die Grundvoraussetzungen für die Ausübung des Rechts zu regeln.<sup>649</sup>

### 3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung

Inhaltlich ausgestaltet wird dieses Recht durch das spanische Vereinsgesetz<sup>650</sup>. Dieses regelt die Rechtsverhältnisse sämtlicher Vereine ohne Gewinnstreben, die nicht besonderer Regulierung unterfallen (wie beispielsweise Gewerkschaften und Parteien).<sup>651</sup> Zur Gründung eines Vereins sind gem. Art. 5 des Vereinsgesetzes mindestens drei Personen, die sich dem Vereinszweck verpflichten, erforderlich. Zur Beschränkung der Haftung der Vereinsmitglieder auf das Vereinsvermögen ist allerdings im Umkehrschluss zu Art. 10 Abs. 4 span. VereinsG die Eintragung in das nationale Vereinsregister erforderlich, welches für Vereine, die in mehr als einer autonomen Region tätig sind, vom Innenministerium verwaltet wird.<sup>652</sup>

#### a. Der für gemeinnützig erklärte Verein

Der Anwendungsbereich der Adaptationsvorschriften zum Rechnungslegungs-Generalplan erfasst nach Art. 3 Abs. 1 Alt. 2 RD 1491/2011 allein diejenigen Vereine, die für gemeinnützig erklärt wurden. Die hierfür erforderliche Gemeinnützigkeitserklärung eines Vereins richtet sich nach Art. 32 span. VereinsG. Gem. Art. 32 Abs. 1 span. VereinsG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 S. 1 RD 1740/2003<sup>653</sup> ist hierfür der Antrag des jeweiligen Vereins erforderlich. Gem. Art. 32 Abs. 1 lit. a VereinsG muss der Verein gemeinnützige Ziele verfolgen.<sup>654</sup> Dazu enthält Art. 32 Abs. 1



lit. a span. VereinsG einen Katalog, der in weiten Teilen dem Katalog des Art. 3 Abs. 1 Hs. 2 span. Stiftungsgesetz entspricht.<sup>655</sup> Allerdings wird aus der Formulierung am Ende der Aufzählung („oder jedweder andere [Zweck] gleicher Art<sup>656</sup>) deutlich, dass es sich auch bei diesem Katalog lediglich um eine beispielhafte Aufzählung handelt.

Art. 32 Abs. 1 span. VereinsG enthält darüber hinaus weitere Anforderungen an den gemeinnützigen Verein: Die Aktivitäten des Vereins dürfen nicht nur auf die Mitglieder beschränkt sein, sondern müssen auch Nichtmitgliedern offenstehen, die die gesetzten Kriterien für den Empfang der Vereinsleistungen erfüllen (lit. b), die Mitglieder der Vereinsführung dürfen für ihre Tätigkeit kein Entgelt beziehen, das über öffentliche Gelder oder Subventionen finanziert wird (lit. c) und der Verein muss über die persönlichen und materiellen Mittel verfügen, die nötig sind, um die satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen (lit. d). Außerdem muss der Verein im Vereinsregister eingetragen sein und fortlaufend seine Geschäftstätigkeit entfalten sowie seine satzungsmäßigen Zwecke erfüllen. Dies muss ununterbrochen wenigstens während der zwei Jahre, die der Antragstellung vorausgehen, geschehen sein (lit. e). Folglich muss der Verein seine gemeinnützige Tätigkeit mindestens zwei Jahre entfaltet haben, bevor er die Anerkennung als gemeinnützig beantragen kann.

Für die Steuerbefreiung müssen neben der Eintragung ins Vereinsregister die weiteren Anforderungen des Art. 3 Ley 49/2002 erfüllt sein. Dazu gehört gem. Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 Ley 49/2002 auch, dass der Verein 70% der Überschüsse aus einer wirtschaftlichen Betätigung sowie des sonstigen Netto-Ergebnisses für seinen steuerbegünstigten Zweck verwendet. Gem. Nr. 3 desselben Absatzes dürfen auch Vereine nicht mehr als 40% ihrer Einnahmen aus wirtschaftlichen Betätigungen erzielen, die nicht der Erreichung des satzungsmäßigen anererkennungsfähigen Vereinszwecks dienen.<sup>657</sup> Die Steuerbefreiung der Art. 6 und 7 Ley 49/2002 betrifft die Einnahmen von Vereinen, die in direktem Zusammenhang mit ihrem satzungsmäßigen Zweck stehen.<sup>658</sup> Dazu müssen sie dieselben Voraussetzungen wie die Stiftungen erfüllen. Folglich müssen bei einer wirtschaftlichen Betätigung die jeweiligen Einnahmen unter den abschließenden Katalog von Art. 7 Ley 49/2002 fallen.<sup>659</sup>

Daneben hat die Anerkennung als gemeinnützig weitere positive Folgen

für die Vereine:<sup>660</sup> Gemeinnützige Vereine werden bei der Zuweisung öffentlicher Hilfen und Subventionen bevorzugt. Daneben erhalten sie kostenlosen Rechtsbeistand.<sup>661</sup> Des Weiteren ist es nur für gemeinnützig erklärten Vereinen möglich, mit der öffentlichen Verwaltung Kooperationsverträge für Zwecke des Gemeinwohls zu schließen.

## b. Gesetzgebung der Autonomen Regionen

Art. 36 span. VereinsG behält den autonomen Regionen das Recht vor, Vereine, die ihre Geschäftstätigkeit grundsätzlich nur in der jeweiligen Comunidad Autónoma entfalten, für gemeinnützig zu erklären und innerhalb ihrer Gesetzgebungskompetenzen eigene Konsequenzen an diese Erklärung zu knüpfen. Diese Vereine fallen jedoch nicht schon aufgrund dieser Erklärung unter die Adaptationsvorschriften des Plan General de Contabilidad.

## *III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften*

Art. 2 Ley 49/2002 enthält eine abschließende Aufzählung derjenigen Organisationen, die als gemeinnützig betrachtet werden. Die Kapitalgesellschaften werden dort nicht erwähnt, sodass diese selbst bei Verfolgung gemeinnütziger Ziele keinen Anspruch auf die entsprechenden Steuervergünstigungen geltend machen können.<sup>662</sup> Insofern erscheint es schlüssig, dass auch die Adaptationsvorschriften des Plan General de Contabilidad für nicht gewinnorientierte Organisationen diese nicht berücksichtigt.

## **E. Inhaltliche Ausgestaltung**

Die Anpassungsvorschriften zum Generalplan für die Rechnungslegung („Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos“) bestimmen Inhalt und Struktur der Rechnungslegung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen. Die Adaptationsvorschriften beruhen auf dem „Plan General de Contabilidad“ (PGC), der die

kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung regelt und detaillierte Vorschriften für die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Anhang enthält. Dabei wird die Struktur der jeweiligen Dokumente vorgegeben. Ebenfalls enthält der PGC genaue Bewertungsvorschriften sowie Vorschriften zu Abschreibungen und einzelnen Buchungsvorgängen. Die Adaptation des PGC behält dessen Struktur bei und bestimmt daher detailliert die Aufstellung des Jahresabschlusses. Dabei bestehen diese „Adaptaciones“ aus fünf Abschnitten, die gegenüber dem „Plan General de Contabilidad“ nicht zwingend Abweichungen beinhalten. In diesen fünf Abschnitten werden die Rechnungslegungsgrundsätze, die zu verwendenden Konten, Definitionen sowie Konteninhalte und die Erfassung von Kontenbewegungen, die Aufstellung des Jahresabschlusses sowie des Geschäftsberichts und die Bewertungsgrundsätze festgelegt.<sup>663</sup> In Abweichung vom PGC werden Konten, die für gemeinnützige Organisationen irrelevant sind, ausgelassen und erforderliche hinzugefügt.<sup>664</sup> Gleichzeitig enthalten die Anpassungsvorschriften Regelungen für typische Fragestellungen, die bei spendensammelnden Organisationen auftreten, bspw. die Frage nach der Verbuchung bereits vereinnahmter aber noch nicht verwendeter Spenden.<sup>665</sup>

### *I. Grundzüge*

Der spanischen Gesetzgebung zur Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften liegt - wie in der gesamten Europäischen Union - die Jahresabschlussrichtlinie (vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie)<sup>666</sup> aus dem Jahr 1978 mit ihren späteren Änderungen zugrunde. In der Umsetzung ist der spanische Gesetzgeber allerdings über die Mindestanforderungen der Richtlinie deutlich hinausgegangen. Die Harmonisierung der spanischen Rechnungslegungsvorschriften erfolgte durch eine Änderung der relevanten Vorschriften im Código de Comercio sowie dem Aktiengesetz durch das Gesetz 19/1989.<sup>667</sup> Im Dezember 1990 passte der spanische Gesetzgeber dann auch den Plan General de Contabilidad an die geänderte Gesetzgebung und die 4. Richtlinie an.<sup>668</sup> Dieser Plan lag in der Folge den diversen adaptierten Plänen zugrunde. Während dabei die größenabhängigen Vorschriften für kleinere und

mittlere Unternehmen schon in der 4. Richtlinie vorgesehen waren (vgl. Art. 11, 44, 46, 47, 51), legte der spanische Gesetzgeber den PGC auch den in der Richtlinie nicht vorgesehenen Adaptationen zugrunde. Auf diese Weise finden die Grundsatzentscheidungen der Richtlinie auch dort Anwendung.

## II. Rechnungslegungsgrundsätze

Als die grundlegenden Charakteristika der gem. dem PGC abzubildenden finanziellen Informationen identifiziert *Gonzalo Anguro* Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.<sup>669</sup> Relevant ist eine Information dabei, wenn sie Einfluss auf die Entscheidung des Rechnungslegungsadressaten haben kann, indem sie es ihm ermöglicht, die aktuelle, vergangene oder zukünftige Situation zu evaluieren, verlässlich, wenn die Information frei ist von materiellen Fehlern, Verzerrungen oder Vorurteil.<sup>670</sup>

Die den Rechnungslegungsvorschriften zugrundeliegenden Grundsätze stimmen für sämtliche Pläne und Anwendungsvorschriften überein, sodass dieser Teil in sämtlichen Texten identisch ist. Die unterschiedlichen Pläne kennen verbindliche und unterstützend anzuwendende Prinzipien, die stets dem Ziel des True and Fair View dienen.

### 1. True and Fair View

Zentraler Grundsatz, der in Art. 34 Abs. 2 des Código de Comercio niedergelegt ist und den die Rechnungslegungspläne in Nr. 1 des ersten Teils voranstellen, ist der Grundsatz des True and Fair View (spanisch: „Imagen Fiel“<sup>671</sup>).<sup>672</sup> Nach der Entscheidung des PGC und seiner nachgelagerten Adaptationen bedeutet dieser Grundsatz, dass den einzelnen Rechnungslegungsvorschriften der Grundsatz vorgeht, dass die Rechnungslegung insgesamt den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen muss.<sup>673</sup> Dies stellt die materielle über die formelle Richtigkeit des Jahresabschlusses.<sup>674</sup> In Abweichung von der 4. Richtlinie<sup>675</sup>, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild fordert, verlangt der PGC mit bestimmtem Artikel „la imagen fiel“ und legt damit ein objektives und

justiziables, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zugrunde, das durch den Jahresabschluss wiedergegeben werden muss.<sup>676</sup> Grundsätzlich ist jedoch davon auszugehen, dass das „Imagen Fiel“ durch die Befolgung der gesetzlichen Vorschriften abgebildet wird.<sup>677</sup> Im Ausnahmefall müssen einzelne Grundsätze außer Acht gelassen werden, wenn ansonsten kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt würde (vgl. 1. Teil, Nr. 1, Abs. 5 der Adaptation für gemeinnützige Organisationen).<sup>678</sup> Für den Fall, dass die Informationen des Jahresabschlusses allein nicht ausreichen, um den Anforderungen des True and Fair View zu genügen, sieht Abschnitt 1 des ersten Teils in Abs. 5 vor, dass im Anhang erläuternde Angaben zu machen sind.<sup>679</sup>

## 2. Principios de Veracidad y Exactitud

Nach den Prinzipien der Wahrheit und der Richtigkeit muss die Bilanz sämtliche wertbildenden Faktoren sowie Verbindlichkeiten beinhalten.<sup>680</sup>

## 3. Principio de Claridad

Das Prinzip der Klarheit wird in Art. 29 Abs. 1 des Código de Comercio hineingelesen.<sup>681</sup> Es fordert, dass sämtliche Posten der Bilanz voneinander zu trennen sind und unterscheidbar sein müssen, um die Situation möglichst deutlich abzubilden.<sup>682</sup>

## 4. Principio de Empresa en Funcionamiento

Die weiteren Rechnungslegungsgrundsätze werden in Nr. 3 des ersten Teils aufgeführt beginnend mit dem Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit in dessen Nr. 1. Danach ist bei der Bewertung einzelner Güter von der Fortführung des Unternehmens auszugehen.<sup>683</sup>

## 5. Principio de Devengo

Das Prinzip des „Devengo“ (Nr. 2) entspricht dem deutschen Realisationsprinzip und fordert, dass Aufwendungen und Erträge unabhängig von der entsprechenden Zahlung mit ihrer Entstehung im Jahresabschluss zu erfassen sind. Zeitpunkt der Entstehung ist dabei regelmäßig der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung.<sup>684</sup>

## 6. Principio de Uniformidad

In seiner Nr. 3 der Aufzählung der Rechnungslegungsgrundsätze nennen die Adaptationsvorschriften das Prinzip der „Uniformidad“ (Einheitlichkeit). Dieses Prinzip kombiniert in Bezug auf die Bewertungsmethoden sowohl die sog. vertikale als auch die horizontale Stetigkeit. Es verlangt, dass im Falle von Wahlmöglichkeiten die gewählte Bewertungsmethode auch in zukünftigen Jahresabschlüssen beibehalten werden muss (vertikale Stetigkeit) sowie dass die gewählte Bewertungsmethode auch auf vergleichbare Güter innerhalb desselben Jahresabschlusses angewandt werden müssen. Abweichungen hiervon sind nur in begründeten Ausnahmefällen möglich.<sup>685</sup>

## 7. Principio de Prudencia

Das spanische Vorsichtsprinzip (Nr. 4 der Aufzählung) gebietet eine vorsichtige Bewertung bei Unsicherheiten.<sup>686</sup> Gleichzeitig darf dies jedoch nicht zu einer Verfälschung der getreuen Wiedergabe der Realität durch einen zu geringen Ansatz führen.<sup>687</sup> Das spanische Vorsichtsprinzip umfasst das Realisations- sowie das Imparitätsprinzip.

## 8. Principio de No Compensación

Nr. 5 der Aufzählungen der Rechnungslegungsgrundsätze enthält das spanische Äquivalent zum deutschen Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB.<sup>688</sup> Es verbietet ausdrücklich die Verrechnung von Posten der Aktiv- mit Posten der Passivseite, von Aufwendungen und Erträgen und verlangt die getrennte Ausweisung und Bewertung der Elemente des

Jahresabschlusses.<sup>689</sup>

## 9. Principio de Importancia relativa

Der letztgenannte Grundsatz der Aufzählung in den Adaptationsvorschriften ist der Grundsatz der relativen Wichtigkeit in Nr. 6. Dieser besagt, dass einzelne Grundsätze und Bewertungsvorschriften außer Acht gelassen werden dürfen, wenn die dadurch verursachte Wirkung zu vernachlässigen ist und die getreue Wiedergabe der wirtschaftlichen Realität nicht beeinträchtigt wird.<sup>690</sup> Einzelne Rechnungsposten und Beträge von derartiger geringer Bedeutung dürfen mit anderen vergleichbaren Posten zusammengefasst werden.<sup>691</sup>

## 10. Konflikte einzelner Rechnungslegungsgrundsätze

Führt die Anwendung zweier oder mehrerer der genannten Grundsätze zu unterschiedlichen Ergebnissen, so setzt sich derjenige Rechnungslegungsgrundsatz durch, der das Ziel des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes am ehesten verwirklicht.<sup>692</sup> Im Anhang ist zu erläutern, ob und welche Vorschriften nicht angewandt wurden, um dem Ziel der getreuen Wiedergabe der tatsächlichen Umstände gerecht zu werden, und welche nicht verpflichtenden Grundsätze der Rechnungslegung angewandt wurden.

### *III. Verpflichtende Bestandteile des Jahresabschlusses*

Die Rechnungslegung der Stiftungen wird durch mehrere Gesetzestexte geregelt. So finden sich Regelungen in Art. 25 des spanischen Stiftungsgesetzes, in den Art. 26 ff. RD 1337/2005, das die Ausführungsvorschriften für Stiftungen, die unter die staatliche Gesetzgebung fallen, enthält, sowie den Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen (RD 1491/2011). Das im spanischen Stiftungsgesetz und der Ausführungsverordnung also solche bezeichnete „Libro de Inventarios y Cuentas Anuales“ bildet den Jahresabschluss der

Stiftung. Gem. Art. 25 Abs. 2 UAbs. 2 span. Stiftungsgesetz bilden die darin enthaltenen Bücher eine Einheit und sind den Geboten der Klarheit sowie des True and Fair View unterworfen. Damit spiegelt diese Regelung den Regelungsinhalt des Art. 2 Abs. 1, 2, und 3 der IV. Richtlinie wieder, obwohl diese weder für Stiftungen noch für Vereine verbindlich ist.

Die Rechnungslegung der gemeinnützigen Vereine wird durch das Organgesetz 1/2002 und die Adaptationsvorschriften zum Plan General de Contabilidad für gemeinnützige Organisationen geregelt. Die grundsätzliche Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses ergibt sich für Vereine aus den Artikeln 14 und 34 des span. Vereinsgesetzes,<sup>693</sup> die bestimmen, dass die Rechnungslegung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage, des Jahresergebnisses, der finanziellen Situation sowie der realisierten Aktivitäten vermitteln muss (Art. 14 Abs. 1 S. 1). Die Bestandteile des Jahresabschlusses benennt Art. 5 Abs. 2 RD 1740/2003<sup>694</sup>, das die Verfahrensvorschriften im Zusammenhang mit gemeinnützigen Vereinen beinhaltet und verfügt, dass der Jahresabschluss gemeinnütziger Vereine aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der „Memoria Económica“ zu bestehen hat. Zur Konkretisierung dieser Pflichten wird auf die Adaptationsvorschriften des Plan General de Contabilidad verwiesen, die folglich nur in Bezug auf die verpflichtenden Bestandteile des Jahresabschlusses für den Verein verbindlich sind.<sup>695</sup>

## 1. Bilanz

### a. Struktur

Der Código de Comercio, der sich an Kaufleute im Sinne seines Art. 1 richtet,<sup>696</sup> aber gem. Nr. 7 des ersten Teils der Adaptationsvorschriften auch im Rahmen der Adaptationsvorschriften zur Auslegung heranzuziehen ist,<sup>697</sup> regelt in Art. 35 die Bilanz. Diese definiert er als Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva, aus denen das Eigenkapital klar hervorgehen muss (Abs. 1 UAbs. 1).<sup>698</sup> Abs. 1 UAbs. 2 regelt die Bestandteile der Aktivseite. Danach sind dort die Aktiva getrennt nach Umlauf- und Anlagevermögen aufzulisten. Als Umlaufvermögen wird als



diejenigen Wirtschaftsgüter definiert, deren Veräußerung, Entsorgung oder Verbrauch innerhalb eines Jahres nach Schluss des Geschäftsjahres, das der Bilanz zugrundeliegt, zu erwarten ist. In UAbs. 3 folgt sodann die grundsätzliche Regelung der Passivseite. Dort ist nach kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten zu trennen. Unter kurzfristigen Verbindlichkeiten sind nach der gesetzlichen Regelung solche Verbindlichkeiten zu verstehen, deren Erfüllung im normalen Geschäftsbetrieb oder innerhalb eines Jahres nach Schluss des Geschäftsjahres, das der Bilanz zugrundeliegt, zu erwarten ist. Die genaue Bestimmung des Inhalts der Bilanz wird jedoch rechtsformspezifischen Regelungen beispielsweise im Gesetz der Kapitalgesellschaften<sup>699</sup> sowie dem Plan General de Contabilidad überlassen.<sup>700</sup>

Die Adaptationsvorschriften des PGC enthalten eine verbindliche Gliederung für die Bilanz gemeinnütziger Organisationen. Diese wandeln die Regelungen der Bilanz im PGC deutlich ab. Wie im PGC ist allerdings auch für NPOs allein die Kontoform zulässig. Für die Bilanz ist folgende Gliederung vorgeschrieben:<sup>701</sup>

AKTIVA	PASSIVA
<p>A. Anlagevermögen.</p> <p>I. Immaterielle Anlagewerte.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Entwicklungskosten.<sup>702</sup></li> <li>2. Konzessionen.</li> <li>3. Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnliche Rechte.</li> <li>4. Geschäfts- oder Unternehmenswert.</li> <li>5. Software.</li> <li>6. <i>Nutzungsrechte</i>.</li> <li>7. Andere immaterielle Anlagewerte.</li> </ol> <p>II. <i>Denkmalgeschütztes Anlagevermögen.</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Immobilien.</i></li> <li>2. <i>Archive.</i></li> <li>3. <i>Bibliotheken.</i></li> <li>4. <i>Museen.</i></li> <li>5. <i>Bewegliche Güter (Mobiliaria).</i></li> <li>6. <i>Vorschüsse auf historisches Anlagevermögen.</i></li> </ol> <p>III. Sachanlagen.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grund und Boden, Gebäude.</li> <li>2. Technische Anlagen und andere Sachanlagen.</li> </ol>	<p>A. Eigenkapital.</p> <p>A-1) Eigenes Kapital.</p> <p>I. Kapital.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Grundstockvermögen.</i></li> <li>2. (Nicht eingezahltes Kapital).</li> </ol> <p>II. Rücklagen.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Satzungsmäßige Rücklagen.</i></li> <li>2. Andere Rücklagen.</li> </ol> <p>III. Überschüsse vorangegangener Geschäftsjahre</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gewinnvortrag</li> <li>2. Verlustvortrag</li> </ol> <p>IV. <i>Jahresüberschuss.</i></p> <p>A-2) Nicht erfolgswirksame Veränderungen des Eigenkapitals</p> <p>I. Für die Veräußerung verfügbare Finanzanlagen.</p> <p>II. Sicherungsgeschäfte.</p> <p>III. Andere.</p> <p>A-3) Erhaltene Subventionen, Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. <i>Subventionen.</i></li> <li>II. <i>Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse.</i></li> </ol> <p>B. Langfristige Verbindlichkeiten.</p>

AKTIVA	PASSIVA
<ul style="list-style-type: none"> <li>3. Anlagen im Bau und geleistete Anzahlungen.</li> <li>IV. Finanzanlagen in Immobilien. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Grund und Boden.</li> <li>2. Gebäude.</li> </ul> </li> <li>V. Langfristige Finanzanlagen in Gesellschaften der Gruppe oder assoziierte Gesellschaften.<sup>703</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile am Gesellschaftsvermögen.</li> <li>2. Kredite.</li> <li>3. Kreditinstrumente.</li> <li>4. Derivate.</li> <li>5. Andere Finanzanlagen.</li> </ul> </li> <li>VI. Langfristige Finanzanlagen. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile am Gesellschaftsvermögen.</li> <li>2. Kreditinstrumente.</li> <li>3. Derivate.</li> <li>4. Andere Finanzanlagen.</li> </ul> </li> <li>VII. Latente Steueransprüche.</li> <li>B. Umlaufvermögen. <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Lagerbestände. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Handelsgüter.</li> <li>2. Rohstoffe und andere Vorräte.</li> <li>3. Unfertige Erzeugnisse.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>I. Rückstellungen für langfristige Verbindlichkeiten. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Pensions- und ähnliche Verpflichtungen.</li> <li>2. Umweltrisiken</li> <li>3. Rückstellungen für Umstrukturierung.</li> <li>4. Andere Rückstellungen.</li> </ul> </li> <li>II. Langfristige Verbindlichkeiten. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anleihen und andere verkehrsfähige Schuldtitel.</li> <li>2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.</li> <li>3. Gläubiger aus Leasinggeschäften.</li> <li>4. Derivate.</li> <li>5. Andere Verbindlichkeiten.</li> </ul> </li> <li>III. Verbindlichkeiten gegenüber Körperschaften der Gruppe und assoziierten Körperschaften.</li> <li>IV. Passive latente Steuern.</li> <li>V. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> <li>C. Kurzfristige Verbindlichkeiten. <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit zum Verkauf vorgesehenem Anlagevermögen.</li> </ul> </li> </ul>

AKTIVA	PASSIVA
<ul style="list-style-type: none"> <li>4. Fertige Erzeugnisse.</li> <li>5. Nebenprodukte, Abfälle und zurückgewonnenes Material.</li> <li>6. Vorschüsse an Lieferanten.</li> <li>II. <i>Forderungen gegenüber Nutzern und anderen Schuldner aus Eigenaktivität</i><sup>704</sup>.</li> <li>III. Forderungen aus Geschäftsbetrieb. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.</li> <li>2. Kunden, Gesellschaften der Gruppe oder assoziierte Gesellschaften.</li> <li>3. Diverse Schuldner.</li> <li>4. Personal.</li> <li>5. Aktive latente Steuern.</li> <li>6. Andere Kredite der öffentlichen Verwaltung.</li> <li>7. Eingeforderte Ansprüche auf Einzahlung des Gesellschaftskapitals.</li> </ul> </li> <li>IV. Kurzfristige Investitionen in Gesellschaften der Gruppe oder assoziierte Gesellschaften. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile am Gesellschaftsvermögen.</li> <li>2. Kredite.</li> <li>3. Kreditinstrumente.</li> <li>4. Derivate.</li> <li>5. Andere Finanzanlagen.</li> </ul> </li> <li>V. Kurzfristige Finanzanlagen. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile am Gesellschaftsvermögen.</li> <li>2. Kredite.</li> <li>3. Kreditinstrumente.</li> <li>4. Derivate.</li> <li>5. Andere Finanzanlagen.</li> </ul> </li> <li>VI. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> <li>VII. Barvermögen und vergleichbare liquide Vermögenswerte. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Kasse.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>II. Rückstellungen für kurzfristige Verbindlichkeiten.</li> <li>III. Kurzfristige Verbindlichkeiten. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anleihen und andere verkehrsfähige Schuldtitel.</li> <li>2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.</li> <li>3. Gläubiger aus Leasinggeschäften.</li> <li>4. Derivate.</li> <li>5. Andere Verbindlichkeiten.</li> </ul> </li> <li>IV. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaften der Gruppe oder assoziierten Gesellschaften.</li> <li>V. Verbindlichkeiten aus Geschäftsbetrieb. <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.</li> <li>2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber <i>Körperschaften</i> der Gruppe und assoziierten <i>Körperschaften</i>.</li> <li>3. Andere Gläubiger.</li> <li>4. Personal (Ausstehende Gehälter).</li> <li>5. Passive latente Steuern.</li> <li>6. Andere Verbindlichkeiten gegenüber der öffentlichen Verwaltung.</li> <li>7. Erhaltene Anzahlungen.</li> </ul> </li> <li>VI. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>2. Andere, vergleichbare Vermögenswerte.</li> </ul>	
<b>TOTAL AKTIVA</b>	<b>TOTAL PASSIVA</b>

Die Adaptationsvorschriften übernehmen die Vorschriften des Plan General de Contabilidad und wandeln diese nur dort ab, wo diese auf gemeinnützige Organisationen und die mit diesen einhergehenden Gesellschaftsformen (Stiftung und Verein) nicht passen. Aus diesem Grund ersetzen die Adaptationsvorschriften die Bezeichnung „gezeichnetes Kapital“ durch die Bezeichnung Stiftungs-/ Stammkapital. Daneben werden, wo dies opportun ist zusätzliche Gliederungspunkte hinzugefügt, um ein möglichst klares, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild hinzuzufügen.

#### aa. Denkmalschutz

Die Bilanz weist das sog. „historische Anlagevermögen“ separat innerhalb des Anlagevermögens aus. Hier werden unabhängig davon, ob es sich um Mobilien oder Immobilienvermögen handelt, gem. der vierten Bewertungsvorschrift der Adaptation all diejenigen Güter aufgeführt, die die Voraussetzungen von Ley 16/1985<sup>705</sup> zum historischen Vermögen erfüllen, ohne dass dies eine formelle Anerkennung gem. Art. 9 Abs. 1, 2 L 16/1985 voraussetzt.<sup>706</sup> Die Regelungen von Ley 16/1985 zum „Patrimonio histórico“ bzw. den „Bienes de Interés Cultural“ entsprechen dem deutschen Denkmalschutz. Aus der Anerkennung erwachsen Ansprüche auf Steuererleichterungen und Subventionen aber auch eine Vielzahl von Pflichten, die in Ley 16/1985 geregelt sind.

#### bb. Spenden

Die Adaptationsvorschriften für nicht gewinnorientierte Organisationen enthalten in der neunten Vorschrift des zweiten Teils detaillierte Vorgaben für die Verbuchung von Zuwendungen (jeweils durch Rechtsgeschäft oder von Todes wegen). Hierbei ist zwischen Zustiftungen und Spenden für die Tätigkeit der Organisation zu unterscheiden. Erstere erhöhen das Grundstockvermögen und sind damit gem. Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 a.E. L 49/2002 im Rahmen der Pflicht zur zeitnahen Verwendung nicht zu berücksichtigen. Letztere dienen der Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit und unterfallen damit der Mittelverwendungspflicht des Art. 3

Abs. 1 Nr. 2 L 49/2002.

Der Spendenausweis ist uneinheitlich geregelt. Sämtliche Subventionen, Spenden, Vermächtnisse und Erbschaften, die der Mittelverwendungspflicht unterliegen, werden zunächst in einem eigenen Posten im Eigenkapital erfasst. Ergebniswirksam in die GuV werden sie gem. Nr. 9 Abs. 1 UAbs. 1 des ersten Teils der Adaptationsvorschriften erst bei ihrer Verwendung gebucht. Was unter der Verwendung zu verstehen ist, bestimmt Nr. 9 Abs. 3 des ersten Teils der Adaptationsvorschriften. Danach sind Zuwendungen, die keiner Zweckbindung unterliegen, im Jahr ihres Zuflusses in der GuV zu erfassen.<sup>707</sup> Zweckgebundene Zuwendungen<sup>708</sup> sind hingegen erst dann in der GuV auszuweisen, wenn der zweckgemäße Aufwand angefallen ist. Im Falle der Anschaffung von Anlagevermögen sind als Aufwand die jeweiligen Abschreibungen oder Wertminderungen anzusehen (vgl. Nr. 9 Abs. 3 lit. b.1 bis b.4 des ersten Teils der Adaptationsvorschriften).<sup>709</sup> Auch Sachzuwendungen, wie Vermögensgegenstände, Vorräte oder finanzielles Anlagevermögen werden erst im Moment ihrer Verwendung erfolgswirksam erfasst. Diese bestimmt sich bei abschreibbaren Vermögensgegenständen nach dem Moment ihrer Abschreibung, bei anderen Vermögensgegenständen nach dem Moment ihres Verbrauchs oder Entfernung aus dem Vermögen der Organisation.<sup>710</sup>

Ebenfalls regeln die Adaptationsvorschriften Zuwendungen unter Auflagen oder Bedingungen. Gem. der neunten Vorschrift, Abschnitt 1 Absatz 3, des zweiten Teils muss eine „rückzahlbare“ Zuwendung passiviert werden, bis sie den Charakter als „rückzahlbare“ Zuwendung verliert. Nach derselben Vorschrift gilt eine Zuwendung dann als nicht „rückzahlbar“, wenn eine verbindliche Zusage vorliegt, die Bedingungen, unter denen die Zuwendung zugesagt wurde, erfüllt sind und keine ernsthaften Zweifel über den Zufluss der Zuwendung bestehen. Bis dahin müssen die bereits zugeflossenen Spenden unter dem Konto 172, „Langfristige, in Subventionen, Spenden oder Zuwendungen von Todes wegen umwandelbare Verbindlichkeiten“ passiviert werden.<sup>711</sup>

Spenden, Subventionen sowie Zuwendungen von Todes wegen, die einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Organisation dienen sollen, müssen getrennt erfasst werden. Auf diese werden zwar die oben genannten

Regeln bezüglich des Zeitpunkts ihrer Erfassung angewandt, sie müssen jedoch im Zeitpunkt ihrer Verwendung als Ertrag des Geschäftsbetriebs berücksichtigt werden.<sup>712</sup>

## b. Ansatz- und Bewertungsvorschriften

### aa. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Die Erstbewertung erfolgt für das gesamte Anlagevermögen mit den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten.<sup>713</sup> Für die Folgebewertung des Anlagevermögens sieht der PGC grundsätzlich die Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vor, Finanzanlagevermögen und dasjenige Anlagevermögen, das zum Verkauf vorgesehen ist, wird mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet. Für den Fall, dass ein Vermögensgegenstand umgewidmet wird von der Zweckerreichung zur Veräußerung bzw. umgekehrt, ist eine Neubewertung erforderlich. Die Wertänderung ist hierbei ergebniswirksam zu erfassen.

Der Anschaffungspreis schließt alle mit dem Erwerb verbundenen Kosten ein. Dies schließt selbstverständlich den Kaufpreis abzüglich von Preisnachlässen ein, enthält daneben aber auch alle weiteren direkt mit dem Erwerb des Vermögensgegenstandes verbundenen Kosten wie Transport, Aufbau und Montage, Zoll, Versicherung, Installation oder ähnliche Kosten bis zur Inbetriebnahme.<sup>714</sup> Der Herstellungspreis setzt sich zusammen aus den direkt mit der Herstellung des Vermögensgegenstandes verbundenen Kosten wie den Kosten der Rohmaterialien und dem entsprechenden Teil der indirekten Kosten.<sup>715</sup> Sowohl bei der Bewertung nach Herstellungs- als auch nach Anschaffungskosten sind diejenigen Kosten in Abzug zu bringen, die nach der Nutzung des Vermögensgegenstands durch dessen Abbau, Entsorgung oder vergleichbare Kosten entstehen, sofern für diese eine Rückstellung gebildet werden könnte.<sup>716</sup> Gleichmaßen ist gem. Nr. 2 der vierten Bewertungsvorschrift auch das nur in den Adaptationsvorschriften für die gemeinnützigen Organisationen vorhandene historische Anlagevermögen zu bewerten, das grundsätzlich nach den Anschaffungskosten bewertet

wird.<sup>717</sup> Spenden sind mit ihrem angemessenen Zeitwert zu bewerten.

Nach der Erstbewertung sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens über ihre gesamte (geschätzte) Nutzungsdauer abzuschreiben. Gem. Regel 2.1 des zweiten Abschnitts des zweiten Teils des Plan General de Contabilidad müssen Abschreibungen systematisch erfolgen. Basierend auf der dritten Schlussbestimmung des Real Decreto 1514/2007<sup>718</sup> hat das Institut für Buchführung und Abschlussprüfung<sup>719</sup> in einer Resolution<sup>720</sup> die Regeln für den Ansatz und die Bewertung des Anlagevermögens konkretisiert. Demnach stehen lineare, degressive und leistungsbezogene Abschreibungsmethoden zur Verfügung. Aus der Formulierung ergibt sich jedoch, dass diese Aufzählung nicht abschließend ist. Die Resolution zum Vorgänger-Plan General de Contabilidad von 1990 sah die Möglichkeit der progressiven Abschreibung für immaterielles Anlagevermögen in Sonderfällen ausdrücklich vor.<sup>721</sup> Es ist davon auszugehen, dass auch unter der aktuellen Resolution zum materiellen Anlagevermögen diese Abschreibungsmethode in Einzelfällen zulässig ist.

Außerplanmäßige Abschreibungen für dauerhaften Wertverlust sind gem. Nr. 2 Abs. 2 UAbs. 2 des zweiten Teils PGC möglich. Danach muss der Wert eines Vermögensgegenstandes dann abgeschrieben werden, wenn sowohl sein beizulegender Zeitwert als auch sein Nutzwert, der sich anhand des Discounted-Cash-Flows bestimmt, den Buchwert unterschreiten. Abzuschreiben ist in diesem Fall auf den höheren der beiden Werte.

Mit dem Gesetz 16/2007, das bereits vielfach erwähnt wurde, wurde auch der „valor razonable“, der angemessene Zeitwert, in Art. 38 bis des Código de Comercio eingeführt.<sup>722</sup> Die Bewertung mit dem Zeitwert ist allerdings auf zu den Finanzanlagen gehörenden Finanzinstrumenten und zum Verkauf vorgesehenes Anlagevermögen beschränkt.<sup>723</sup> Gem. Ziffer 2 der sechsten Vorschrift des ersten Teils der Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen ist der angemessene Zeitwert der „Betrag, für den zwischen eigennützigen und gebührend informierten Parteien, die in gegenseitiger Unabhängigkeit eine Transaktion durchführen, Aktiva veräußert oder Passiva abgelöst werden können.“<sup>724</sup> Dabei werden die Transaktionskosten nicht abgezogen. Grundsätzlich gilt dabei als angemessener Zeitwert der Wert des Finanzinstruments an einem aktiven



Markt. Gem. den Vorschriften der Adaptation für gemeinnützige Organisationen muss der aktive Markt folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. auf dem Markt werden homogene Produkte gehandelt,
2. es können praktisch jederzeit Käufer oder Verkäufer für ein bestimmtes Produkt oder Service gefunden werden und
3. die Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung und sind leicht zugänglich. Darüber hinaus müssen die Preise reale Transaktionen an gegenwärtigen realen Märkten wiedergeben, die sich mit Regelmäßigkeit produzieren.<sup>725</sup>

In Fällen, in denen eine Bewertung mithilfe des Wertes an einem aktiven Markt nicht möglich ist, müssen andere Bewertungsmethoden herangezogen werden. Als Maßstäbe nennen die Adaptationsvorschriften für diesen Fall in einer nicht abschließenden Aufzählung Transaktionen der jüngeren Vergangenheit, die von unabhängigen, eigennützigen und hinreichend informierten Parteien vorgenommen wurden, den angemessenen Zeitwert substantziell gleicher Vermögensgegenstände, die Methode des „Discounted Cash-Flow“ sowie Methoden zur Berechnung des Wertes von Optionen.

Das Umlaufvermögen wird bei seiner Erstbewertung ebenfalls mit den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten erfasst und danach gegebenenfalls außerplanmäßig abgeschrieben. Auch der PGC erhält allerdings eine Zuschreibungspflicht für den Fall, dass der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung nachträglich entfällt.

#### bb. Abweichungen für Stiftungen und gemeinnützige Vereine

Die Adaptationsvorschriften enthalten spezifische Ansatz- und Bewertungsvorschriften für gemeinnützige Vereine und Stiftungen. Diese beziehen sich auf folgende Bereiche:

1. Anlagevermögen, das keine Erträge generiert,
2. Aufwand für Forschung und Entwicklung, die als

Anlagevermögen, das keine Erträge generiert, aktiviert werden können,

3. Denkmalsgeschütztes Vermögen,
4. Kredite und Verbindlichkeiten aus der Eigenaktivität,
5. Vorräte, die keine Erträge generieren,
6. Ertragssteuern,
7. Aufwand und Erträge,
8. Subventionen, Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse,
9. Fusionen zwischen nicht gewinnorientierten Organisationen.<sup>726</sup>

Die Adaptationsvorschriften unterteilen in der zweiten Vorschrift des zweiten Teils Vermögensgegenstände in „Activos generadores de efectivo“ und „Activos no generadores de efectivo“, also Vermögensgegenstände, die Erträge generieren und solche, die es nicht tun.<sup>727</sup> Als Vermögensgegenstände, die Erträge generieren, werden dabei diejenigen verstanden, die mit dem Ziel, mittels Lieferung von Produkten oder Leistung von Services Erträge zu generieren, besessen werden.<sup>728</sup> Vermögensgegenstände, die keine Erträge generieren und die generell hauptsächlich im Fall von gemeinnützigen Organisationen oder der öffentlichen Hand auftreten, sind solche, die der Gemeinheit nutzen, indem sie entweder einen sozialen Nutzen generieren oder das Potenzial eines Services schaffen, der dazu genutzt werden kann, sozialen Nutzen zu schaffen.<sup>729</sup> Folglich kommt es bei der Einordnung auf den Nutzen an, den die besitzende Organisation mit dem Vermögensgegenstand bezweckt. Daneben bestehen sog. „Bienes mixtos“, die sowohl dazu dienen, Erträge zu generieren, die später von der Organisation eingesetzt werden können, als auch dazu, einem sozialen Nutzen zu dienen. In den Fällen dieser „gemischt genutzten Vermögensgegenstände“ besteht eine (widerlegbare) Vermutung dafür, dass es sich um Vermögensgegenstände handelt, die keine Erträge generieren.<sup>730</sup>

Für das keine Erträge generierende Vermögen bestehen

Sondervorschriften zu Ansatz und Bewertung. Gem. Absatz 1.4 der zweiten Vorschrift des zweiten Teils bestehen diese für Abschreibungen anhand des realen Wertverlustes. Zur Ermittlung des realen Wertverlustes sehen die Adaptationsvorschriften in Abweichung vom Plan General de Contabilidad zwei Berechnungsmethoden vor:<sup>731</sup> Neben der Abschreibung auf den gemeinen Wert ist die Bewertung anhand des Discounted-Cash-Flows für keine Erträge generierendes Vermögen nicht anwendbar. Dieses wird in den Adaptationsvorschriften durch den Wiederbeschaffungswert ersetzt.

Ansatz und Bewertung des denkmalgeschützten Vermögens einer gemeinnützigen Organisation i.S.d. Adaptationsvorschriften richten sich grundsätzlich nach den allgemeinen Vorgaben zum Anlagevermögen. Dies bedeutet den Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Abschreibung entsprechend der erwarteten Lebensdauer. Vermögensgegenstände, deren Lebensdauer als unbegrenzt gelten muss, werden jedoch nicht abgeschrieben. Dies gilt allerdings nicht für „große“ Reparaturen oder Restaurierungsmaßnahmen. Diese werden unabhängig vom Vermögensgegenstand abgeschrieben, abhängig von der Zeitspanne bis die nächste Reparaturmaßnahme derselben Art erforderlich wird.<sup>732</sup> Dies bezieht sich jedoch allein auf denjenigen Teil der Reparatur, der sich auch tatsächlich abnutzt.<sup>733</sup> In Fällen, in denen der Anschaffungspreis nicht verlässlich bestimmt werden kann, beispielsweise bei Spenden oder (Zu-)Stiftungen, wird der Vermögensgegenstand allein mit den Reparatur- bzw. Restaurierungskosten bewertet.<sup>734</sup>

Im Rahmen der Eigenaktivität ausgegebene Kredite werden mit ihrem angemessenen Zeitwert bewertet, also demjenigen Wert, der sich bei einer Transaktion zwischen eigennützigen und gebührend informierten Parteien, die in gegenseitiger Unabhängigkeit eine Transaktion durchführen, ergäbe. Eventuell gewährte Zinsvorteile werden im Jahr der Gewährung des Kredits als Aufwand vermerkt.<sup>735</sup> Bei Verbindlichkeiten gilt der umgekehrte Fall. Hier werden gewährte Vergünstigungen als Ertrag vermerkt.

## cc. Rückstellungen

Der Plan General de Contabilidad und mangels Abweichung die Adaptationsvorschriften erlauben Rückstellungen grundsätzlich für Verbindlichkeiten, die in Höhe oder Fälligkeit unbestimmt sind.<sup>736</sup> Diese Verbindlichkeiten können auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage bestehen oder implizit oder stillschweigend entstehen.<sup>737</sup> Gemeinnützigkeitsspezifische Anpassungen bestehen nicht. Nicht zulässig sind „allgemeine Rückstellungen“ ohne konkreten Bezug auf eine Verbindlichkeit oder Tatsachen im abgelaufenen Geschäftsjahr.<sup>738</sup>

Der Kontenplan im Fünften Teil des PGC sieht den Ausweis folgender Rückstellungen vor:

- Pensions- und ähnliche Rückstellungen (Konto 140),
- Steuerrückstellungen (Konto 141),
- Rückstellungen für andere Verbindlichkeiten (Konto 142),
- Rückstellungen für den Rückbau oder Entfernung von Sachanlagen sowie die Wiederherstellung des vorherigen Zustands (Konto 143),
- Rückstellungen für Umweltschäden (Konto 145),
- Restrukturierungsrücklagen (Konto 146),
- Rückstellungen für Transaktionen, deren Zahlung in eigenen Anteilen oder Derivaten derselben besteht (Konto 147).

## 2. Ergebnisrechnung

Weiterer Bestandteil des Jahresabschlusses ist die Ergebnisrechnung (Cuenta de Resultados). Diese enthält die Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres und stellt das Jahresergebnis getrennt nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis dar. Im Fall der gemeinnützigen Organisationen ist statt des Gewinns aus der Geschäftstätigkeit ein Mittelüberschuss oder -defizit auszuweisen.<sup>739</sup>

Die Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen nehmen wie schon im Fall der Bilanz auch für die Ergebnisrechnung den Plan General de Contabilidad als Ausgangspunkt für die in ihnen enthaltenen Regelungen zur Gewinn- und Verlustrechnung für die betroffenen

gemeinnützigen Organisationen. Dieser sieht allein das Gesamtkostenverfahren in der Staffelform vor. Gem. den Adaptationsvorschriften hat die Gewinn- und Verlustrechnung folgende Struktur:<sup>740</sup>

Adaptation der Kapitalveränderungsrechnung des PGC	<b>A) Jahresüberschuss</b>
	1.
	<b>A.1) Überschuss aus Aktivität (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)</b>
	2. Finanzerträge
	3. Finanzaufwendungen
	4. Wertberichtigungen zu Finanzanlagen
	5. Währungsschwankungen
	6. Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts und Ergebnis von Veräußerungen von Finanzanlagen
	<b>A.2) Überschuss aus Finanzgeschäften (13+14+15+16+17)</b>
	<b>A.3) Überschuss vor Steuern (A.1+A.2)</b>
	7. Steuern auf das Ergebnis
	<b>A.4) Erfolgswirksame Veränderungen des Eigenkapitals (A.3+18)</b>
	<b>B) Erträge und Aufwendungen, die direkt das Gesellschaftskapital betreffen.</b>
	1. Zur Veräußerung verfügbare Finanzanlagen.
	2. Sicherungsgeschäfte für Geldverkehr.
	3. Empfangene Subventionen.
	4. Empfangene Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse.
	5. Gewinne und Verluste aus Pensionsverpflichtungen und anderen wirtschaftlichen Anpassungen.
	6. Steuerliche Auswirkungen.
	<b>B.1) Nicht erfolgswirksame Veränderungen des Eigenkapitals (1+2+3+4+5+6)</b>
<b>C) Erfolgswirksame Umklassifizierungen.</b>	
1. Zur Veräußerung verfügbares Finanzanlagevermögen.	
2. Sicherungsgeschäfte für Geldverkehr.	
3. Empfangene Subventionen.	
4. Empfangene Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse.	
5. Steuerliche Auswirkungen.	
<b>C.1) Veränderung des Grundstockvermögens durch erfolgswirksame Umklassifizierungen</b>	
<b>D) Veränderung des Grundstockvermögens durch Veränderungen direkt im Eigenkapital (B.1+C.1)</b>	
<b>E) Anpassungen aufgrund von Bewertungsänderungen</b>	
<b>F) Anpassungen aufgrund von Fehlern</b>	
<b>G) Änderungen im Stiftungs- bzw. Stammkapital</b>	
<b>H) Andere Veränderungen</b>	
<b>I) GESAMTERGEBNIS, VERÄNDERUNG DES EIGENKAPITALS IM GESCHÄFTSJAHR (A.4+D+E+F+G+H)</b>	

Im Vergleich zu den Vorschriften des PGC beinhalten die Regelungen zur Gewinn- und Verlustrechnung einige deutliche Abweichungen. Während sich die Adaptation der Bilanz größtenteils in der Anpassung des Vokabulars erschöpft, spiegelt die Adaptation der Gewinn- und Verlustrechnung zum einen den grundsätzlichen Unterschied der Abwesenheit der Gewinnerzielungsabsicht im Falle gemeinnütziger

Organisationen sowie rechtliche Unterschiede in Bezug auf die Rechnungslegung wider.

Während die Gewinn- und Verlustrechnung des PGC vor Allem die Erträge und Aufwendungen für die Erbringungen von Leistungen (Produkt oder Service) wiedergibt, bringt die Gewinn- und Verlustrechnung der gemeinnützigen Organisationen zum Ausdruck, dass ihre Geschäftstätigkeit vorrangig in der Erbringung von gemeinnützigen Leistungen an taugliche Empfänger sowie der Kooperationen mit der öffentlichen Gewalt zu gemeinnützigen Zwecken sowie deren Finanzierung besteht. Als Einnahmen werden Beiträge und Gebühren von Mitgliedern sowie Spenden, Subventionen und andere materielle Unterstützungen voran gestellt. Erfasst werden hier nur ergebniswirksame Zuwendungen, die der Pflicht zur zeitnahen Verwendung unterliegen. Die nicht der Pflicht zur zeitnahen Verwendung unterfallenden Zuwendungen in das Grundstockvermögen werden nicht erfasst. Abgegrenzt wird hier danach, ob es sich um Zustiftungen oder um zeitnah zu verwendende Zuwendungen handelt. In der GuV sind allein zeitnah zu verwendende Mittel im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 L 49/2002 zu erfassen.<sup>741</sup> Hiervon umfasst sind sämtliche Einnahmen der Organisation abzüglich der für sie gemachten Aufwendungen und der Zustiftungen in das Grundstockvermögen.

Den Erträgen stehen die Kosten für die erbrachten Leistungen im Rahmen des gemeinnützigen Zwecks der Organisation gegenüber. Posten zu Erträgen und Aufwand einer gewerblichen Tätigkeit fehlen. Weitere Änderungen, wie beispielsweise die Ersetzung der „Sonstigen betrieblichen Erträge“ durch „Sonstige Erträge der Aktivität“ sind rein sprachlicher Natur, bringen aber erneut die Unterscheidung anhand der Gewinnerzielungsabsicht zum Ausdruck. Sämtliche Aufwendungen und Erträge sind gem. Nr. 5 des ersten Teils periodengerecht abzugrenzen.

Die Integration der Kapitalveränderungsrechnung in die Ergebnisrechnung ist nur vordergründig ein Unterschied zum PGC. Diese vermeintliche Abweichung ist den unterschiedlichen zugrundeliegenden gesetzlichen Vorgaben für die Rechnungslegung von Gewerbetreibenden und gemeinnützigen Organisationen geschuldet. Gem. Art. 34 Abs. 2 Código de Comercio besteht der Jahresabschluss für Gesellschaften, die unter den

Código de Comercio fallen (Kaufleute i.S.d. Art. 1) aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Kapitalveränderungsrechnung, einer Kapitalflussrechnung und dem Anhang. Art. 5 Abs. 2 RD 1740/2003<sup>742</sup> regelt demgegenüber für die gemeinnützigen Vereine und Art. 25 Abs. 2 UAbs. 2 span. Stiftungsgesetz<sup>743</sup> für Stiftungen, dass deren Jahresabschluss lediglich die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Anhang umfasst. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Código de Comercio durch Gesetz vom 4. Juli 2007<sup>744</sup> geändert wurde, jedoch weder das Stiftungs- noch das Vereinsrecht diese Änderungen nachvollzogen haben.<sup>745</sup> Diese Regelungen müssen damit auch die entsprechenden Real Decretos, die die entsprechenden geforderten Dokumente ausfüllen, widerspiegeln. Indem die Adaptationsvorschriften die Aufstellung der Kapitalveränderungsrechnung in die Gewinn- und Verlustrechnung integriert, besteht aber im Ergebnis kein Unterschied im Hinblick auf die Informationen bezüglich der Veränderungen des Eigenkapitals. Hierdurch wird jedoch erneut die Parallelität von Plan General de Contabilidad und den Adaptationsvorschriften deutlich, die vom Verordnungsgeber durch diese systematisch unsaubere Integration in die Gewinn- und Verlustrechnung umgesetzt wurde.

### 3. Memoria de Actividades

Des Weiteren gehört dem Jahresabschluss ein Anhang (Memoria de Actividades) an. Dieser hat zwei Funktionen: Er komplettiert, erweitert und erläutert die wirtschaftlichen Informationen der anderen Dokumente des Jahresabschlusses und gibt Informationen über die Aktivitäten und den Grad der Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks.<sup>746</sup> In vorherigen Regelungen waren hierzu unterschiedliche Dokumente vorgesehen, die aktuelle Regelung sieht jedoch ein einheitliches Dokument vor.<sup>747</sup> Hierzu führt *Gil del Campo* drei Gruppen von Informationen an, die der Anhang vermittelt:<sup>748</sup>

1. Wirtschaftliche Informationen: Hier wird der Informationsgehalt der anderen Teile des Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) erweitert.

2. Informationen über die Aktivität der Organisation sowie den Grad der Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks.
3. Steuerrechtliche Informationen über die Erfüllung der Voraussetzungen der Anwendung des Steuerregimes des Gesetzes 49/2002 (sog. „Memoria Económica“).

Grundsätzlich beruht jedoch auch der Anhang auf der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie, deren Vorgaben sich mittelbar durch die gesetzlichen Vorschriften und den Plan General de Contabilidad auch in den Adaptationsvorschriften wiederfinden. Die Vielzahl der geforderten Informationen führt dazu, dass die „Memoria“ eine erhebliche Länge erreicht.<sup>749</sup>

#### aa. Information, Entlastung, Erläuterung

Auch die Adaptationsvorschriften enthalten zunächst generelle Vorgaben zu den im Anhang zu machenden Angaben. Neben den erläuternden und erweiternden Angaben zu den anderen Bestandteilen des Jahresabschlusses wie beispielsweise detaillierten Angaben zum denkmalgeschützten Anlagevermögen oder den Aufwänden und Erträgen werden gemeinnützigkeitsspezifische Anforderungen gestellt. Zunächst müssen alle wesentlichen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Rücklagen und die gesamte Gewinnverwendung detailliert erläutert werden. Weitere detaillierte Angaben werden gefordert zu den Ansatz- und Bewertungsvorschriften, insbesondere zu Anlagevermögen, das keinen Kapitalfluss generiert, und dem historischen Anlagevermögen. Für das Anlagevermögen müssen unter anderem dessen Zusammensetzung, Wertentwicklung, Nutzungs- und Verfügungsbeschränkungen und in Bezug auf das Grundstockvermögen sämtliche Bewegungen, insbesondere Zustiftungen und verpflichtende Zusagen angegeben werden. Auch dient der Anhang der Umsetzung des Ziels einer getreuen Wiedergabe der tatsächlichen Verhältnisse. So müssen im Anhang zusätzliche Erläuterungen gemacht werden, falls die sonstigen Bestandteile des Jahresabschlusses nicht ausreichen, um dieses Ziel zu verwirklichen. Auch ein Wechsel der Ansatzoder Bewertungsmethoden oder der Struktur der Darstellung muss erläutert werden (5. Vorschrift, Nr. 1 a.E., Nr. 3, Dritter



Teil).

## bb. Memoria Económica

Die Steuerbefreiung nach Ley 49/2002 setzt einen steuerlichen Geschäftsbericht voraus, der die Aufwendungen und Erträge der Organisation, gestaffelt nach Kategorien und Projekten sowie die Beteiligung an Handelsgesellschaften beinhalten muss. Die Pflicht zur Aufstellung ergibt sich aus Art. 3 Abs. 10 Ley 49/2002.<sup>750</sup> Die „Memoria Económica“ ist ein genuin gemeinnützigkeitsrechtliches Element, das den Lagebericht ersetzt, aber in den Anhang integriert ist. Sie gibt detaillierte Auskunft zu Fragen, die dem Steuer- und Gemeinnützigkeitsrecht entstammen. Im Anhang müssen sämtliche gemeinnützigen Zwecke der Organisation mit den für sie gemachten Aufwendungen und generierten Erträge sowohl quantitativ als auch qualitativ detailliert erläutert werden. So muss die Eigenaktivität ausführlich erläutert werden und Angaben zu (zahlenden) Leistungsempfängern gemacht werden. Zur Erfüllung dieser Nachweispflichten müssen die verwendeten Mittel, ihre Herkunft und die Zahl der Empfänger für jede Tätigkeit angegeben werden. Auch müssen die Kooperationsverträge („convenios“), die mit anderen Organisationen zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks geschlossen wurden, angegeben werden sowie der Grad der Erfüllung der Regelung von Art. 27 span. Stiftungsgesetz<sup>751</sup>. Für die wirtschaftlichen Informationen ist davon auszugehen, dass diese stets den Angaben in den anderen Bestandteilen des Jahresabschlusses entsprechen.<sup>752</sup> Detaillierte Angaben werden auch zu den weiteren Bestandteilen des Anhangs gefordert. Falls eine Organisation mehrere gemeinnützige Zwecke verfolgt, müssen die Aufwendungen nach Zwecken aufgeschlüsselt werden. Ebenfalls muss das Gesamtergebnis erneut nach Aufwand und Ertrag qualitativ und quantitativ aufgeschlüsselt werden. Die hier geforderten Angaben ergeben sich sämtlich aus der Bilanz. Qualitativ sind darüber hinaus die Abweichungen vom Aktionsplan für das abgelaufene Wirtschaftsjahr zu beschreiben.<sup>753</sup>

Inhaltlich genauer ausgeführt werden die Anforderungen im Real Decreto 1270/2003, das die Anwendungsvorschriften für das spezielle Steuerregime des Gesetzes 49/2002 für gemeinnützige Organisationen

enthält. Art. 3 RD 1270/2003 sieht vor, dass die „Memoria Económica“ in Erfüllung der Anforderungen des Gesetzes 49/2002 folgende detaillierte Angaben beinhalten muss:<sup>754</sup>

- a) Bezeichnung der steuerbefreiten und der steuerpflichtigen Erträge unter Angabe der steuerbefreienden Vorschrift innerhalb der Art. 6 und 7 Ley 49/2002.
- b) Bezeichnung von Aufwand, Erträgen und Investitionen für jedes Projekt oder Aktivität zur Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks.
- c) Darlegung und Berechnung der Einnahmen und Erträge i.S.v. Art. 3 Abs. 2 Ley 49/2002, der besagt, dass mindestens 70% der erwirtschafteten Überschüsse zur Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks eingesetzt werden müssen.
- d) An den Stifter, Repräsentanten oder Mitglieder der Geschäftsführung der Stiftung erbrachte Leistungen in Form von Aufwandsersatz oder Vergütung.
- e) Wirtschaftliche Beteiligungen.
- f) Von (gewerblichen) Gesellschaften, an denen eine wirtschaftliche Beteiligung besteht, an Vertreter der Organisation gezahlte Entschädigungen.
- g) Joint Ventures für Aktivitäten des Allgemeininteresses.
- h) Wesentliche wirtschaftliche Unterstützung von Aktivitäten Dritter.
- i) Angabe der satzungsmäßigen Vorgaben für die Verwendung des Eigenkapitals im Fall der Auflösung der Organisation sowie für den Fall der tatsächlichen Auflösung, die tatsächliche Verwendung des Kapitals.

Zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung müssen in der vorgegebenen Form die noch nicht verwendeten Zuwendungen der vorangegangenen vier Wirtschaftsjahre sowie die Summe derjenigen

Zuwendungen, die nicht zeitnah verwendet wurden, angegeben werden. Des Weiteren muss der zur gemeinnützigen Zweckverfolgung gemachte Aufwand aufgelistet werden und erläutert werden, welcher Anteil daran wirtschaftlich anderen Wirtschaftsjahren angehört. Dem wird der Aufwand zur Verwaltung des (Stiftungs-) Vermögens gegenübergestellt. Dieser darf gem. Art. 27 L 50/2002, Art. 32 Abs. 1, Art. 33 RD 1337/2005 maximal 5% des Grundstockvermögens oder falls höher 20% der Einnahmen i.S.v. Art. 27 L 50/2002 betragen. Die Einhaltung dieser Vorgaben muss rechnerisch nachgewiesen werden. Diese Angaben verwenden zwar Informationen, die aus den sonstigen Bestandteilen des Jahresabschlusses hervorgehen, lassen sich den anderen Bestandteilen des Jahresabschlusses nicht direkt entnehmen. Entscheidendes Element des Jahresabschluss in Bezug auf die Gemeinnützigkeit ist folglich der Anhang mit seinen diesbezüglichen Angaben. Dies führt zu großem zusätzlichem Aufwand für NPOs für Aufzeichnungen und Nachweise, die nicht zwingend erforderlich sind. Teilweise weist der Anhang erneut Posten auf, die bereits in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind und lediglich neu zusammengestellt werden. Dadurch entsteht eine Doppelbelastung.

Anhand dieser verpflichtenden Angaben, die sich aus den sonstigen Bestandteilen des Jahresabschlusses ableiten, lässt sich die Einhaltung der Voraussetzung der fortgesetzten Anerkennung der Gemeinnützigkeit kontrollieren. Die Adaptationsvorschriften greifen diese Anforderungen auf und integrieren sie in die Vorschriften für den Anhang.

### cc. Cash-Flow-Rechnung

RD 1491/2011 integriert die Kapitalflussrechnung in den Anhang. Für die Erstellung der Cash-Flow-Rechnung ist die indirekte Methode zur Berechnung des Cash-Flows vorgegeben. Diese setzt am Ergebnis der GuV an und ermittelt allein den Kapitalfluss, unterteilt in die Kategorien der operativen Tätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit. Weitere Zwischenergebnisse sind nicht vorgesehen.

## dd. Inventario

Weiterer Bestandteil des Anhangs ist das Inventar. Gem. Art. 25 Abs. 2 UAbs. 4 span. Stiftungsgesetz enthält das Inventar sämtliche Bestandteile des Vermögens der Stiftung. Eine genauere Beschreibung findet sich im dritten Teil der Adaptationsvorschriften. Dort ist als Nr. 16 das Inventar aufgeführt. Nach dieser Regelung enthält das Inventar für sämtliche Bestandteile des Stiftungsvermögens:

- eine Beschreibung des Wirtschaftsgutes,
- das Datum der Anschaffung,
- den Buchwert,
- Veränderungen des Buchwerts
- Wertverluste durch ordentliche und außerordentliche Abschreibungen oder jedweden anderen Buchungsvorgang, der den Wert des Stiftungsvermögens beeinflusst,
- jedweden anderen Umstand, der das Wirtschaftsgut beeinflusst, wie beispielsweise Belastungen, Nutzung zur Erfüllung des Stiftungszwecks sowie die Zugehörigkeit zum Stiftungskapital.

Neben dem verpflichtenden Kapitalspiegel, der die Veränderung des Vermögens der Organisation nachvollziehen lässt, ist das Inventar ein zweiter Baustein des Anhangs, der die Zusammensetzung des Vermögens transparent macht.

### *IV. Aktionsplan*

Während der Jahresabschluss vergangenheitsbezogen ist, besteht mit dem Aktionsplan für Stiftungen ein zukunftsbezogenes Instrument. Die Verpflichtung zur Erstellung des Aktionsplans ist enthalten in Art. 26 Abs. 1 RD 1337/2005<sup>755</sup>. Dieser sieht vor, dass das Patronato in den letzten drei Monaten jedes Geschäftsjahres einen Aktionsplan für das folgende Geschäftsjahr beschließt und dem Protectorado übermittelt. Gem. Abs. 2 desselben Artikels muss dieser Plan die wesentlichen Informationen zu sämtlichen (zukünftigen) Stiftungsaktivitäten<sup>756</sup> sowie der wirtschaftlichen

Betätigungen<sup>757</sup> enthalten. Dies muss die Kosten und Einnahmen sowie weitere Indikatoren, die mit jeder dieser Aktivitäten verbunden sind und die später die Kontrolle Einhaltung dieser Prognose anhand der Memoria ermöglichen, beinhalten. Obwohl der Aktionsplan kein Bestandteil des Jahresabschlusses ist,<sup>758</sup> enthält Anhang 2 der Adaptationsvorschriften ein Formblatt für die Erstellung des Aktionsplans, das gem. Art. 4 RD 1491/2011 für Stiftungen verbindlich ist. Für Vereine ist ein Aktionsplan nicht vorgesehen. Korrespondierend zum Aktionsplan enthält Abschnitt 13 der Vorlage des Jahresabschlusses der Adaptationsvorschriften den Nachweis die Kontrolle der Übereinstimmung des Geschäftsverlaufs mit dem Aktionsplan.

## **F. Rechnungslegungserleichterungen**

Die unterschiedlichen anzuwendenden Rechtsvorschriften, allen voran das spanischen Stiftungsgesetz und das RD 1740/2003 für gemeinnützige Vereine sehen in unterschiedlicher Form Vereinfachungen für die Buchführung und die Erstellung des Jahresabschlusses vor. In diesem Zusammenhang steht es den betroffenen Organisationen jedoch stets frei, sämtliche Regeln vollumfänglich anzuwenden.<sup>759</sup>

### *I. Verkürzter Jahresabschluss*

Die Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen sehen die Möglichkeit eines verkürzten Jahresabschlusses („cuentas anuales abreviados“) vor. Diese finden sich in Nr. 2 der dritten Vorschrift des dritten Teils der Adaptationsvorschriften, aufgeteilt nach den Voraussetzungen für die verkürzte Bilanz und den verkürzten Anhang und den Voraussetzungen für die verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung.

#### **1. Verkürzte Bilanz und Anhang**

Voraussetzung für die Möglichkeit der Erstellung einer verkürzten Bilanz sowie eines verkürzten Anhangs ist gem. Nr. 2 lit. a der dritten Vorschrift

des dritten Teils, dass die Organisation in den Anwendungsbereich der Adaptationsvorschriften fällt und mindestens zwei der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt:

1. Aktiva übersteigen nicht 2.850.000 EUR
2. Nettoumsatz übersteigt nicht 5.700.000 EUR
3. Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer übersteigt nicht 50.

Eine wichtige Folge für betroffene Organisationen ist, dass diejenigen Organisationen, die berechtigt sind, eine verkürzte Bilanz und einen verkürzten Anhang aufzustellen, gem. Abs. 3 der ersten Vorschrift des dritten Teils nicht verpflichtet sind, die Kapitalflussrechnung als Bestandteil des Anhangs zu erstellen. Die weiteren Abweichungen bestehen darin, dass einzelne Kategorien der Bilanz zusammengefasst werden, wobei die grundsätzliche Struktur und sämtliche Oberkategorien erhalten bleiben. Für die Bilanz bedeutet dies, dass mit Ausnahme der Unterkategorien der Kategorien „A-2) Anpassungen für Wertänderungen“ und „A-3) Subventionen, Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse“ sämtliche mit lateinischen Großbuchstaben oder römischen Ziffern belegten Kategorien erhalten bleiben und lediglich die Unterkategorien nicht mehr vorgesehen sind. Im Anhang entfällt die Verpflichtung, als Kategorie 9 Abgaben zu den Vorräten zu machen, sowie Kategorie 12 zu Fusionen und Gemeinschaftsprojekten und die bereits angesprochene Kapitalflussrechnung.

## 2. Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung

Gem. Nr. 2 lit. b der dritten Vorschrift des dritten Teils ist Voraussetzung für die Möglichkeit der Erstellung einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung, dass die Organisation mindestens zwei der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt:

1. Aktiva übersteigen nicht 11.400.000 EUR
2. Nettoumsatz übersteigt nicht 22.800.000 EUR

3. Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer übersteigt nicht 250.

Auch im Fall der verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung wird die Struktur, die hier durch die Gliederungsebenen der lateinischen Großbuchstaben und arabischen Ziffern bestimmt wird, beibehalten. Die weiteren Unterkategorien werden jedoch (zum Teil) gestrichen oder zusammengelegt. So werden beispielsweise Zuwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr getrennt nach Subventionen der öffentlichen Hand und privaten Zuwendungen in Form von Spenden und Hinterlassenschaften unterschieden.

## *II. Anwendung des Rechnungslegungsplans für kleine und mittlere Unternehmen*

Die Adaptationsvorschriften sehen die Möglichkeit der Anwendung der auf der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie beruhenden Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen vor, sofern die Größenvoraussetzungen erfüllt sind.<sup>760</sup>

### 1. Voraussetzungen

Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 RD 1491/2011 enthält die Voraussetzungen, unter denen die Organisationen unabhängig von ihrer Rechtsform für die Anwendung der Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen optieren können. Hierzu müssen folgende wirtschaftlichen Kennzahlen eingehalten werden:

Gem. Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a RD 1491/2011 darf die Organisation nicht über Aktiva in Höhe von mehr als 2.850.000 € verfügen. Gleichzeitig dürfen die Nettoeinnahmen aus Eigenaktivität und wirtschaftlicher Betätigung 5.700.000 € nicht übersteigen (lit. b). Als weitere Voraussetzung bestimmt lit. c, dass die Organisation im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 50 Arbeitnehmer beschäftigt haben darf. Im Fall der Option zur Anwendung der genannten Vorschriften ist die Organisation gezwungen, diese mindestens drei Jahre lang anzuwenden (Art. 6 Abs. 3). Die Größenvorgaben sind damit dieselben, die auch für die Optierung zur

verkürzten Bilanz und verkürzten Anhang gelten. Organisationen, die diese Anforderungen erfüllen, stehen damit beide Regelungskomplexe offen. Gem. Art. 6 Abs. 1 UAbs. 2 RD 1491/2011 verlieren die Organisationen das Recht, für die Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen zu optieren, falls sie nach der Erstanwendung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren mindestens zwei der genannten Grenzen überschreiten.<sup>761</sup>

## 2. Rechtsfolgen

Gem. Art. 7 der Adaptationsvorschriften hat eine Organisation, die zur Anwendung der Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen optiert, diese vollumfassend anzuwenden. Für den Fall, dass diese keine spezifischen Vorschriften enthalten, ist nicht auf die Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen sondern auf den Plan General de Contabilidad zurückzugreifen. Ausgenommen sind von dieser Regelung gem. Art. 7 Abs. 2 a.E. RD 1491/2011 die Regelungen für das Anlagevermögen sowie zur Veräußerung gehaltenes Anlagevermögen.<sup>762</sup> Diese bleiben unanwendbar.

Vereinfacht ist im Rechnungslegungsgeneralplan für kleine und mittlere Unternehmen vor allem die Bewertung. So ist auch für Finanzinstrumente des Anlagevermögens, zum Verkauf vorgesehene Anlagevermögen und weitere Bestandteile des Anlagevermögens die Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungskosten vorgesehen. Die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert entfällt folglich für diese Vermögensgegenstände.<sup>763</sup> Die Regelungen zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung entsprechen den Regelungen des verkürzten Jahresabschlusses des PGC und der Adaptationsvorschriften. Die Kapitalveränderungsrechnung ist allerdings auch gegenüber dem verkürzten Jahresabschluss vereinfacht.<sup>764</sup> Auch ist die Cash-Flow-Rechnung lediglich freiwillig.<sup>765</sup>

### *III. Vereinfachter Jahresabschluss*

Neben dem verkürzten Jahresabschluss sehen die Adaptationsvorschriften



auch einen vereinfachten Jahresabschluss vor. Hier ist gem. Art. 25 Abs. 4 span. Stiftungsgesetz und Abs. 2 der dritten Zusatzbestimmung des Real Decreto 1497/2003 Voraussetzung, dass die betroffene Organisation mindestens zwei der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt:

1. Aktiva übersteigen nicht 150.000 EUR
2. Nettoumsatz übersteigt nicht 150.000 EUR
3. Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer übersteigt nicht 5.

Organisationen, die dazu optieren, einen vereinfachten Jahresabschluss zu erstellen, wenden die Vorschriften des Rechnungslegungsplans für kleine und mittlere Unternehmen an (Art. 8 Abs. 1 RD 1491/2011). Art. 8 RD 1491/2011 enthält weitere starke Vereinfachungen in Bezug auf Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Diese vereinfachen diesen „Mikro-Organisationen“ den Ansatz und die Bewertung von Leasing-Geschäften, vergünstigten Krediten, bei denen der Zinsnachlass nicht als Subvention ausgewiesen werden muss, im Rahmen ihrer Tätigkeit vergebenen Krediten, der Bewertung von Schulden aus der Eigentätigkeit sowie Steuern auf Gewinn, die als schlichte Geschäftsausgabe angesetzt werden dürfen.<sup>766</sup>

## G. Prüfung

Zur externen Prüfung ihre Jahresabschlüsse („Auditoría“) verpflichtet sind gem. Art. 5 Abs. 4 RD 1740/2003 gemeinnützige Vereine, die zur Erstellung des vollumfänglichen Jahresabschlusses verpflichtet sind, und gem. Art. 25 Abs. 5 span. Stiftungsgesetz Stiftungen, die zum Abschluss des Geschäftsjahres mindestens zwei der folgenden Voraussetzungen erfüllen:

1. Aktiva übersteigen 2.400.000 EUR
2. Nettoumsatz übersteigt 2.400.000 EUR
3. Durchschnittliche Zahl von Arbeitnehmern übersteigt 50.

Zur Erstellung des vollumfänglichen Jahresabschlusses verpflichtet sind solche Vereine, die nicht für die Anwendung der Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen oder für die Vorschriften für Mikrounternehmen optieren können. Dies sind Vereine, die mindestens zwei der folgenden Voraussetzungen erfüllen:

1. Aktiva übersteigen 2.850.000 EUR
2. Nettoumsatz übersteigt 5.700.000 EUR
3. Durchschnittliche Zahl von Arbeitnehmern übersteigt 50.

Damit weichen die Parameter für die Pflicht zur externen Abschlussprüfung voneinander ab. Ursache hierfür ist die Regelung in unterschiedlichen Gesetzestexten.<sup>767</sup>

## H. Publizität

Stiftungen müssen ihre Jahresabschlüsse dem Protectorado vorlegen. Gem. Art. 25 Abs. 7 S. 3 span. Stiftungsgesetz leitet das Protectorado diejenigen Jahresabschlüsse, die es genehmigt hat, ans Stiftungsregister weiter, wo diese hinterlegt werden. Damit sind sie öffentlich zugänglich.<sup>768</sup> Im Falle für gemeinnützig erklärter Vereine ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 und 2 RD 1740/2003, dass vom Innenministerium genehmigte Jahresabschlüsse im Vereinsregister hinterlegt werden, wodurch sie gem. Art. 45 RD 1497/2003<sup>769</sup> öffentlich zugänglich werden.<sup>770</sup>

## I. Zwischenergebnis

Der spanische Verordnungsgesetzgeber schafft mit den Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen des Plan General de Contabilidad ein auf gemeinnützige Organisationen zugeschnittenes Instrument, das sich allerdings so weit wie möglich an die Vorschriften des Plan General de Contabilidad anlehnt und in weiten Teilen lediglich die Nomenklatur dem Adressatenkreis anpasst. Indem der

spanische Verordnungsgeber, im konkreten Fall das Wirtschafts- und Finanzministerium, die Adaptationsvorschriften derartig eng an den Plan General de Contabilidad anlehnt, der die vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie in nationales Recht umsetzt, bildet indirekt diese Richtlinie auch die Basis für die Vorschriften zum Jahresabschluss von Stiftung und gemeinnützigem Verein.

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

Die bisherigen theoretischen Ausführungen sollen kurz an einem praktischen Beispiel erläutert werden. Hierzu dient der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2013 der „Fundación ONCE“, deren Ziel die Integration Behinderter in die Arbeitswelt ist. Dieser Zweck, Beteiligungen sowie die zur Zweckerreichung geschlossenen Verträge mit öffentlichen Stellen und verwirklichte Projekte werden im ersten Gliederungspunkt des Anhangs ausführlich erläutert. Der Jahresabschluss umfasst 101 Seiten, ist online einsehbar und wurde von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Deloitte geprüft. Die Gliederung der Bilanz beschränkt sich auf die erforderlichen Kategorien. Hierbei enthält sie allein die in den Adaptationsvorschriften vorgesehenen Gliederungsebenen. Die Ergebnisrechnung der Fundación ONCE spiegelt wieder, dass diese keine Mitglieder hat, weshalb keine Mitgliedsgebühren in der Ergebnisrechnung aufgeführt werden. Da die ONCE Stiftung auch keine Leistungen selbst erbringt, sondern hierfür Tochtergesellschaften unterhält, ist auch der Punkt der Gebühren nicht in der Ergebnisrechnung zu finden. Da auch keine Produkte hergestellt werden, entfallen des Weiteren Angaben zu Vorräten, unfertigen Produkten und Rohmaterial. Wie die Bilanz ist auch die Ergebnisrechnung ohne Nummerierung erstellt. Eine Nummerierung könnte sich aufgrund der Lücken jedoch ohnehin nicht an der Nummerierung des RD 1491/2011 orientieren. Ergänzende Informationen zu Bilanz und Ergebnisrechnung enthalten die ersten 19 Punkte des Anhangs, der mit 91 Seiten (inklusive Anhang) den größten Teil des Jahresabschlusses ausmacht. Der Anhang erläutert die anwendbaren (gesetzlichen) Vorschriften, die Feststellung des Jahresabschlusses sowie inhaltliche Gesichtspunkte. Erläutert wird insbesondere die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende

Darstellung. Aus Sicht der Fundación ONCE waren in diesem Zusammenhang die Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen und der damit verbundene Wertverlust im Rahmen von Abschreibungen, die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums bei Miete bzw. Leasing sowie die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert problematisch. Die angewandten Bewertungsvorschriften werden erläutert, wobei sich diese Erläuterung jedoch auf eine Widergabe der gesetzlichen Bewertungsmaßstäbe beschränkt. Eingeteilt in vier Kategorien (Gebäude und andere Bauwerke, Mobiliar, Informationstechnik, anderes materielles Anlagevermögen) wird die Spannweite des Nutzungszeitraums, der den Abschreibungen zugrundegelegt angegeben (bspw. Gebäude und andere Bauwerke: 33,3 bis 50 Jahre). Für dieselben Kategorien werden auch die Gesamthöhe der Abschreibungen vor dem abgelaufenen Geschäftsjahr, die Höhe der Abschreibungen im abgelaufenen Geschäftsjahr sowie die neue Gesamthöhe im Anhang ausgewiesen. In Bezug auf Investitionen werden Risiken und Ertragserwartungen angegeben und die Gewichtung erläutert. Ergänzend enthält der Anhang eine vollständige Liste der direkten und indirekten Beteiligungen. Auch für die Ergebnisrechnung werden sämtliche Bestandteile in ihrer Zusammensetzung und Bedeutung erläutert. Beides ist im Zusammenhang mit Annex 3 des Anhangs zu lesen, der ein vollständiges Inventar sowie eine Aufstellung sämtlicher Forderungen enthält.

Gemeinnützigkeitsspezifische Informationen enthält die Memoria Económica, die für sämtliche steuerfreie Erträge deren Herkunft erläutert. Ebenfalls wird die Verwendung der steuerfreien Erträge aufgeteilt nach Projekten erläutert.<sup>771</sup> Dies schließt die Anzahl der eingesetzten Mitarbeiter und der Leistungsempfänger ein. Als Indikator für den Erfolg des Programms zur Integration Behinderter in den Arbeitsmarkt werden bspw. auch die geschlossenen Arbeitsverträge (6.746) und vermittelte Ausbildungsverhältnisse (8.342) angegeben.<sup>772</sup> Auch die Aufwendungen für Führungskräfte und Repräsentanten der Fundación ONCE werden erläutert. Zum Nachweis der Erfüllung von Art. 33 RD 1337/2005, der die Höhe der Verwaltungsaufwendungen begrenzt, wird zunächst die Höhe der Verwaltungsaufwendungen bestimmt (1.072.425 €) und diese der Maximalhöhe von 20% des Jahresüberschusses (11.407.004 €)

gegenübergestellt, um positiv die Erfüllung der Gemeinnützigkeitsanforderungen festzustellen.<sup>773</sup> Die Angaben zur Tätigkeit der Stiftung werden im Annex 2 des Anhangs vertieft.<sup>774</sup> Dort werden sehr detaillierte Angaben zu den geförderten Maßnahmen gemacht. Die Detailtiefe schließt neben der statistischen Aufspaltung der Leistungsempfänger anhand einer Vielzahl von Kriterien (Art der Behinderung, Geschlecht, Alter und weitere) beispielsweise auch die Zahl der mit finanzieller Unterstützung der Fundación ONCE behindertengerecht umgerüsteten Taxen (19) und Toiletten (74) sowie die Zahl wissenschaftlicher oder kultureller Veranstaltung mit dem Ziel, Bewusstsein für die Bedürfnisse Behinderter im öffentlichen Raum zu wecken bzw. konkrete Lösungsansätze zu präsentieren (insgesamt 129), ein. Auch die Anzahl der Publikationen in 2013 (26) ist wie die Titel der 17 bedeutendsten Publikationen im Anhang angegeben. Ebenfalls enthält der Anhang die Angabe des Cash-Flows und seiner Veränderung gegenüber dem Vorjahr. Hierzu ist die Übergangsrechnung der indirekten Methode angegeben. Diese entspricht der angeordneten Gliederung.<sup>775</sup>

Letzter Bestandteil des Jahresabschlusses ist ein Bericht über die Geschäftsführung.<sup>776</sup> Dieser beginnt mit den Rahmenbedingungen der Tätigkeit der Stiftung. 2013 waren diese geprägt durch die abklingende Wirtschaftskrise in Spanien und erste Anzeichen eines Aufschwungs. Der zweite Teil des Berichts behandelt die Einhaltung eines Vertrags mit der spanischen Regierung vom 18. November 2011 über die Schaffung von 15.000 Arbeitsplätzen für Behinderte durch die Stiftung ONCE im Zeitraum von 2012 bis 2021. Hier werden die schon mehrfach im Jahresabschluss erwähnten Maßnahmen, die dem Ziel der Schaffung von Arbeitsplätzen für Behinderte dienen, erneut dargestellt. Darauf folgend wird kurz das konsolidierte Ergebnis der ONCE mit ihren Tochtergesellschaften dargestellt (541 Millionen Euro Aktiva, 78,8 Millionen Euro Umsatz, 0,4 Millionen Euro Jahresüberschuss). Die letzten beiden Abschnitte des Berichts behandeln die Erfüllung der internen Anforderungen bei der kurzfristigen Vermögensanlage und die Aussichten für 2014. Letztere sind gekennzeichnet durch Optimismus bezüglich der Weltwirtschaft und Unsicherheiten bezüglich der Entwicklung der spanischen Wirtschaft, insbesondere im Hinblick auf die weiterhin schwächelnde Bauwirtschaft.

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

### *I. Anlehnung an kaufmännische Rechnungslegung*

Der spanische Gesetzgeber lehnt die Vorschriften zum Jahresabschluss eng an die Vorschriften für Kapitalgesellschaften an den PGC für Kapitalgesellschaften. Folglich sieht der spanische Gesetzgeber keine derartig relevanten Unterschiede zwischen gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen, die ein grundlegend neues Regelwerk erforderlich gemacht hätten.

### *II. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel*

Für den Ausweis empfangener Zuwendungen bestehen nach den spanischen Regelungen umfassende Vorschriften. Der Ausweis der Spenden, Subventionen, Erbschaften und Vermächtnisse, die das Grundstockvermögen der Organisation erhöhen, sind ergebnisunwirksam direkt im Grundstockvermögen zu erfassen, um so den fehlerhaften Ausweis zu hoher zeitnah zu verwendender Mittel zu vermeiden. Der Ausweis zeitnah zu verwendender Spenden ist jedoch uneinheitlich und unübersichtlich. Während Spenden ohne Zweckbindung unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen sind, werden Spenden mit Zweckbindung parallel zu den Empfehlungen des IDW für die Rechnungslegung deutscher Spenden sammelnder Organisationen erst im Zeitpunkt ihrer zweckmäßigen Verwendung ergebniswirksam erfasst. Die GuV gibt im Widerspruch zu den Forderungen des True and Fair View den Zugewinn an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht wieder. Die Cash-Flow-Rechnung des Anhangs, die ebenfalls die Ausgaben zur Zweckerreichung und damit die Mittelverwendung ausweisen könnte, beruht auf der oben beschriebenen GuV. Allerdings behält diese die dort vorgefundene Struktur, die eine Trennung der Erträge und Aufwendungen nach Tätigkeitsbereichen ermöglicht, nicht bei. Folglich ist die Cash-Flow-

Rechnung lediglich in der Lage, die Höhe des (positiven oder negativen) Cash-Flows auszuweisen. Während dieser für Investoren bei gewinnorientierten Unternehmen relevant ist,<sup>777</sup> ist der reine Cash-Flow bei gemeinnützigen Organisationen nicht aussagekräftig. Unter Umständen ist ein negativer Cash-Flow als Zeichen besonders hoher Ausgaben für die Zweckerreichung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr sogar ein positives Ergebnis. Die Kapitalflussrechnung des Anhangs gem. RD 1491/2011 ist für gemeinnützige Organisationen somit nicht zweckmäßig. Weder die Gesamtsumme der zugewandten Mittel noch die Höhe der noch zu verwendenden zugeflossenen Mittel lässt sich mit ihrer Hilfe ermitteln.

### *III. Nachweis der Mittelverwendung*

Die Ergebnisrechnung gem. der Adaptationsvorschriften enthält eine Trennung von Aufwand und Ertrag aus der Zweckverfolgung und Aufwänden und Erträgen aus sonstigen Tätigkeiten. So sind der Ergebnisrechnung der unmittelbare Aufwand und Ertrag aus der gemeinnützigen Tätigkeit vorangestellt. Allerdings erklären der PGC und mit ihm seine Adaptationen allein das Gesamtkostenverfahren für anwendbar, sodass auch hier die Kritik, die gegenüber dem Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB angebracht wurde, vorgebracht werden muss. So werden zwar sämtliche Erträge und Aufwendungen erfasst und nach Kostenarten gegliedert, Aufwand und Ertrag wird jedoch nicht nach Tätigkeitsbereichen unterteilt. Dies lässt eine Aufteilung nach Projektkosten, Werbung und Verwaltungsaufwand nicht zu. Da dies aber erforderlich ist, um zum einen den legitimen Informationsinteressen interner wie externer Adressaten nachzukommen und als Vorstufe zur Kapitalflussrechnung für den Nachweis der Mittelverwendung zu dienen, ist das gewählte Gesamtkostenverfahren für die Rechnungslegung deutscher NPOs nicht zweckmäßig.

Die „Memoria Económica“ dient der Kontrolle der zeitnahen Verwendung von mindestens 70% der Überschüsse der Stiftung bzw. des gemeinnützigen Vereins. Die geforderten Berechnungen werden erforderlich, weil aus dem sonstigen Jahresabschluss die Erfüllung der aufgestellten Pflichten nicht überprüfbar ist. Dies offenbart die auch im spanischen Recht bestehende Parallelität der gemeinnützigkeitsrechtlichen

Nachweispflichten und des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Auch der Jahresabschluss der Fundación ONCE wird aufgrund dieser Vielzahl von Nachweisen, die einander ähneln, aber unterschiedliche Ziele verfolgen, sehr unübersichtlich. Allein schon aufgrund seiner Länge ist es schwierig, die gemeinnützigkeitsrechtlich und für Spender relevantesten Informationen zu identifizieren.

Übernommen werden kann allerdings die Art der Berechnung des Kapitalflusses. Sofern die Rechnung nach Tätigkeitsbereichen aufgeteilt wird, ist eine Berechnung anhand der indirekten Methode zweckmäßig. Sie erfordert im Gegensatz zu direkten Methode keine weitere Buchführung und kann aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet werden und reduziert somit die Belastung der rechnungslegungspflichtigen Organisation. Eine (gesetzlich) definierte Berechnungsmethode führt zudem zu einer einheitlichen Erstellung und damit zu einer größeren Vergleichbarkeit.

Neben dem Nachweis, dass 70% der Überschüsse zur Erreichung satzungsmäßiger Zwecke eingesetzt wurden, enthält die „Memoria Económica“ Angaben, die funktional der Auskunft über steuerlich unschädliche Ausgaben i.S.v. § 58 AO entsprechen. Da die Ausgaben i.S.v. § 58 AO sich nicht aus der GuV erklären, ist zusätzliche Information erforderlich. Diese in den Anhang zu integrieren, fördert das Ziel, gemeinnützigkeitsrechtliche und handelsrechtliche Rechnungslegung und Auskunftspflichten zu verbinden, und wäre damit auch für deutsche NPOs sinnvoll.

#### *IV. Nachweis der Vermögenserhaltung*

Sowohl dem PGC als auch den Adaptationsvorschriften liegt als zentraler Grundsatz der True and Fair View zugrunde. Diesem Grundsatz folgend enthalten die Adaptationsvorschriften Bewertungsvorschriften, die auch für deutsche NPO zweckmäßig sind. Dies betrifft insbesondere die Bewertung des Anlagevermögens. Die dort vorgefundene Trennung in Anlagevermögen, das entsprechend seiner Widmung zur Zweckerreichung verwendet wird, und solches, das entweder zum Finanzanlagevermögen zählt oder zur Veräußerung vorgesehen ist, entspricht weitgehend der



Kategorisierung, die für gemeinnützige Organisationen sinnvoll ist. Zwar umfasst die letztgenannte Kategorie nicht vollständig das zu Investitionszwecken gehaltene Anlagevermögen, die für sie geltenden Regelungen lassen sich jedoch übertragen.

Dies gilt insbesondere für die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert. Auch die Methoden zur Ermittlung des Zeitwerts sind für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig. Dies gilt insbesondere für den Marktwert an einem aktiven Markt sowie vergleichbare Transaktionen. Wertberechnungen, die auf dem zu erwartenden Cash-Flow oder Optionspreismodellen beruhen, sind jedoch aufgrund des starken prognostischen Elements, das sich weitgehend einer Kontrolle entzieht, nicht zweckmäßig. Zweckmäßig ist allerdings die Neubewertung im Falle der Umwidmung. Im Fall der Umwidmung eines zuvor zur Zweckerreichung gehaltenen Vermögensgegenstandes, der nun zur Veräußerung vorgesehen ist, ist dies zweckmäßig, da in diesem Fall die Bewertungserleichterung der Abschreibung über die gesamte Nutzungsdauer hinfällig ist. Relevant dürfte dies allerdings nur für die Fälle sein, in denen Umwidmung und Veräußerung nicht in dasselbe Geschäftsjahr fallen.

Weiterer Bestandteil der Ergebnisrechnung gem. den Adaptationsvorschriften ist die Kapitalveränderungsrechnung. Diese stellt die direkt im Eigenkapital erfassten Zuwendungen und die Zustiftungen ins Grundstockvermögen dar und erfasst sonstige Wertänderungen des Eigenkapitals. Dies schließt auch einen separaten Ausweis der Veränderungen im Grundstockvermögen ein. Die Kapitalveränderungsrechnung ließe bei entsprechender Anpassung der Bewertungsvorschriften also grundsätzlich die Kontrolle der Erhaltung des Grundstockvermögens bzw. des Stiftungsvermögens zu und ist folglich eine sinnvolle Ergänzung zur statischen Bilanz, die nur den aktuellen Bestand des Grundstockvermögens ausweist, und der dynamischen GuV, die aber die Veränderungen im Grundstockvermögen nicht erfasst. Auch lässt sich der Kapitalveränderungsrechnung der Bestand an zugewendeten Mitteln entnehmen. Da direkt im Eigenkapital zu erfassende Zuwendungen (Zustiftungen) nicht in der GuV abgebildet werden, ist die Kapitalveränderungsrechnung eine sinnvolle Erweiterung, die auch dem deutschen Recht nicht fremd ist (vgl. den Eigenkapitalspiegel i.S.v. § 297

Abs. 1 S. 1 HGB). Allerdings grenzt der gesamte PGC nach dem Moment der Realisierung ab. Da es sich bei Zustiftungen jedoch nicht um zeitnah zu verwendende Mittel handelt, müssen diese auch nach dem deutschen Steuerrecht nicht nach ihrem Zufluss abgegrenzt werden. Eine Anpassung ist insofern nicht nötig.

### V. *Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens*

Die Aktivseite der Bilanz gemäß den Adaptationsvorschriften zum PGC für gemeinnützige Organisationen<sup>778</sup> enthält gegenüber dem PGC weitere Gliederungspunkte. Diese erfassen wirtschaftliche Besonderheiten, die ausschließlich oder vorwiegend bei gemeinnützigen Organisationen auftreten. Von besonderer Bedeutung sind hierbei das sog. „Historische Anlagevermögen“, das Vermögensgegenstände, die dem Denkmalschutz unterliegen umfasst. Mangels einer zum deutschen Recht vergleichbar strengen Vermögensbindung ist ein Ausweis der zum Grundstockvermögen zuzuordnenden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens allerdings nicht vorgesehen.

Das spanische Gemeinnützigkeitsrecht kennt eine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.<sup>779</sup> Gesetzlich ausdrücklich ausgenommen von der Verwendungspflicht sind Zustiftungen in das Grundstockvermögen.<sup>780</sup> Diese Zustiftungen erfasst die Gewinn- und Verlustrechnung nicht. Zustiftungen in das Grundstockvermögen werden ergebnisneutral direkt im Eigenkapital in einer eigenen Kategorie erfasst. Somit wird innerhalb des Eigenkapitals zwischen dem Grundstockvermögen und zu verwendenden Mitteln aus dem abgelaufenen und vorherigen Geschäftsjahren (Gewinnvortrag) unterschieden. Eine derartige Trennung ist auch in der Bilanz deutscher NPOs erforderlich.

### VI. „Umschichtungsreserve“

Innerhalb des Eigenkapitals weist die Bilanz in einem eigenständigen Posten auch nicht erfolgswirksame Wertänderungen innerhalb des Eigenkapitals aus. Dieser Gliederungspunkt des Eigenkapitals entspricht der von *Hüttemann* und *Schön* empfohlenen Umschichtungsrücklage für

Wertschwankungen im Grundstockvermögen.<sup>781</sup> Auf diese Weise fließen diese Gewinne nicht in die GuV ein. Dies ist für gemeinnützige Organisationen sinnvoll, da ansonsten durch den höheren Überschuss eine Verwendungspflicht suggeriert würde.

### *VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens*

Zurückzugewährendes Vermögen ist im spanischen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Folglich bestehen auch keine Vorgaben für dessen Ausweis bzw. Bewertung. Auch sind gemeinnützige Kapitalgesellschaften im RD 1491/2011 nicht vorgesehen. Folglich enthalten weder der PGC noch die Adaptationsvorschriften für gemeinnützige Organisationen spezifische Ausweisvorschriften.

### *VIII. Rücklagen*

Auch nach den Vorschriften des PGC sind Rücklagen allein aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Folglich ließen sich gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen auch unter Anwendung der Adaptationsvorschriften des PGC für gemeinnützige Organisationen nicht bilden.

### *IX. Transparenz und (Selbst-)Information*

Die Transparenz des Jahresabschlusses gemeinnütziger Organisationen wird gefördert vor allem durch die Angaben zu den verfolgten Zwecken und die ergriffenen Maßnahmen sowie die Gewinn- und Verlustrechnung. Sachkundige entnehmen dieser eine Vielzahl an Informationen. So lässt sich dem angehängten Eigenkapitalpiegel die Gesamtsumme der zugewandten Spenden entnehmen, auch die Zustiftungen ins Grundstockvermögen werden hier aufgeführt. Durch die separat aufzuführenden Erträge aus der Eigenaktivität lassen sich auch diese entnehmen, sodass eine gewisse (unfreiwillige) Trennung nach Tätigkeitsbereichen eintritt. Noch nicht verwendete nicht zweckgebundene Spenden sind jedoch nicht mehr in den Sonderposten zurücküberwiesen,

ansonsten ließen sich diesem auch die am Ende eines Geschäftsjahres verbliebenen zweckgebundenen Mittel entnehmen. Insgesamt enthält die GuV der Adaptationsvorschriften folglich eine Vielzahl zweckmäßiger Information, durch die uneinheitliche Darstellung und Behandlung der unterschiedlichen Erträge erfordert sie jedoch einen erheblichen Interpretationsaufwand und ist für einen durchschnittlichen Betrachter nicht mehr verständlich. Des Weiteren widerspricht die Darstellung der zweckgebundenen Spenden den wirtschaftlichen Realitäten.

Der Anhang gem. RD 1491/2011 kombiniert die klassischen Aufgaben des Anhangs mit besonderen Anforderungen, die durch die Gemeinnützigkeit entstehen. Zunächst enthält auch der Anhang des Jahresabschlusses gemeinnütziger Organisationen weitere Angaben zu Erläuterungen zu den Posten von Bilanz und GuV. Insbesondere weitere Angaben zum sog. denkmalgeschützten Anlagevermögen und zur Bewertung sind hier zweckmäßig. Zu Erstem, weil dieses, sofern es ausgeweitet wird auf das zur Zweckverfolgung genutzte Vermögen, bilanziell dasjenige Anlagevermögen widerspiegelt, das die Voraussetzung der Zweckerfüllung darstellt. In Bezug auf die Bewertung sind insbesondere die Berechnungen des aktuellen Wertes von Anlagevermögen anhand eines aktuellen Marktwertes oder des Discounted-Cash-Flows relevant. Da jedoch beide Bewertungsmethoden dem Rechnungslegungspflichtigen Bewertungsspielräume eröffnen, ist hier eine Offenlegung der Berechnung zweckmäßig. Dies gilt insbesondere für die Methode des Discounted-Cash-Flows, die auf einer Prognose der mit einem Wirtschaftsgut zu erwirtschaftenden Einnahmen beruht. Umfassende Informationen enthält der Anhang zu den verfolgten Zwecken der Organisation und den zu ihrer Erreichung ergriffenen Maßnahmen. Wie am Beispiel der Fundación ONCE dargestellt, werden nicht nur die Maßnahmen mit den für sie verwendeten Ressourcen sondern insbesondere auch der Erfolg der durchgeführten Programme und damit die Effektivität und Effizienz der Zweckverfolgung erläutert.

## *X. Rechnungslegungserleichterungen*

Die Adaptationsvorschriften sehen eine Vielzahl von Erleichterungen vor. Während es zweckmäßig erscheint, kleinen Organisationen die

Möglichkeit zu geben, bei der Erstellung von Bilanz und GuV eine vereinfachte Gliederung zugrunde zu legen, ist es bedauerlich, dass trotz ihres Aussagegehaltes die Kapitalflussrechnung ebenfalls entfällt. Des Weiteren sind die Rechnungslegungserleichterungen aufgrund der Vielzahl an Erleichterungen und der unterschiedlichen Schwellenwerte unübersichtlich. So bestehen allein für die Erleichterungen im Zusammenhang des Jahresabschlusses drei Schwellenwertkataloge, die im Fall der Anwendung der Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen und der verkürzten Bilanz zum Teil auch noch zu unterschiedlichen Erleichterungen berechtigen. Des Weiteren gelten für die Erleichterungen im Bereich der GuV und solche im Rahmen der Bilanz unterschiedliche Schwellenwerte. Auffällig ist auch, dass es der spanische Gesetzgeber nach seinen Maßstäben kleinen NPOs gestattet, die Vorschriften für kleine und mittlere Unternehmen anzuwenden. Damit verzichtet er gegenüber diesen Organisationen darauf, die spezifischen Anforderungen an den Jahresabschluss durchzusetzen. Dadurch wird jedoch auch die Einheitlichkeit der Jahresabschlüsse aufgegeben, da sich der Plan General de Contabilidad für kleine und mittlere Unternehmen an den Bedürfnissen derartiger Unternehmen und nicht an denjenigen gemeinnütziger Organisationen ausrichtet.<sup>782</sup> Für die Publizität bestehen zwei weitere Schwellenwertkataloge. Insgesamt ist aufgrund der Höhe der Schwellenwerte davon auszugehen, dass ein Großteil der spanischen NPOs die Vorschriften der Adaptationsvorschriften des PGC für gemeinnützige Organisationen nicht vollumfänglich anwenden muss.

## *XI. Schwellenwerte*

Für die Rechnungslegungserleichterungen gilt eine Vielzahl an Schwellenwerten. Damit eine Übernahme dieser Schwellenwerte für deutsche gemeinnützige Organisationen zweckmäßig ist, müssten diese eine sinnvolle Binnendifferenzierung ermöglichen. Aufgrund des Ziels der Schaffung einheitlicher Rechnungslegungsvorschriften für sämtliche gemeinnützigen Organisationen ist der Maßstab für die Zweckmäßigkeit einer Übernahme der Schwellenwerte ins deutsche Recht die Binnendifferenzierung sämtlicher gemeinnütziger Organisationen in Deutschland.

Die Vielzahl der Schwellenwerte erfordert eine differenzierte Betrachtung. Für die Option zur Erstellung einer verkürzten Bilanz und eines verkürzten Anhangs einerseits und die Möglichkeit der Aufstellung des vollständigen Jahresabschlusses nach dem Spartenplan für kleine und mittlere Unternehmen andererseits gelten Schwellenwerte von 2.850.000 Euro (Aktiva), 5.700.000 Euro (Nettoumsatz) und 50 Mitarbeitern im Jahresdurchschnitt. Zur Höhe der Aktiva deutscher gemeinnütziger Organisationen liegen keine Erhebungen vor. Allerdings verfügen ca. 16% der deutschen Stiftungen ein Stiftungskapital von mehr als 2,5 Millionen Euro.<sup>783</sup> Obwohl sich die Höhe der Aktiva hieraus nicht ableiten lässt, ist davon auszugehen, dass ein erheblicher Teil der deutschen Stiftungen Aktiva in Höhe von 2,85 Millionen Euro aufweist. Dieses Erkenntnis lässt sich allerdings nicht auf sämtliche Formen gemeinnütziger Organisationen aufweisen, da insbesondere bei Vereinen davon auszugehen ist, dass der Großteil der Vereine über ein deutlich geringeres Vermögen verfügt. In Bezug auf die Mitarbeiterzahl ermittelt der Ziviz-Survey 2012, dass 80% der gemeinnützigen Organisationen weniger als 23 Mitarbeiter haben.<sup>784</sup> Erst das neunzigste Perzentil der Organisationen hat 80 Mitarbeiter. Gleichzeitig verfügen nur 4% der deutschen gemeinnützigen Organisationen über jährliche Einnahmen von mehr als einer Million Euro. Einen Nettoumsatz von 5,7 Millionen Euro dürften deshalb nur wenige Organisationen erreichen. Bei einer Anwendung dieser Schwellenwerte würde folglich nur ein sehr geringer Teil der deutschen gemeinnützigen Organisationen zur vollumfänglichen Rechnungslegung nach den neu zu schaffenden Vorschriften verpflichtet. Dies würde die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse in der Breite erheblich einschränken.

Gleiches gilt in noch deutlich größerem Maße für die Schwellenwerte, die zur verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung berechtigen (Aktive i.H.v. 11.400.000 Euro, 22.800.000 Euro Nettoumsatz, 250 Mitarbeiter im Jahresschnitt). 5,3% der deutschen Stiftungen haben ein Stiftungskapital von mehr als 10 Millionen Euro.<sup>785</sup> Ungefähr in dieser Größenordnung dürfte sich damit auch der Anteil der Stiftungen mit Aktiva in der geforderten Höhe bewegen. Weniger als 1 Prozent der deutschen gemeinnützigen Organisationen verfügen über 250 oder mehr Mitarbeiter.<sup>786</sup> Ausgehend von der Erkenntnis, dass nur 4% der Organisationen jährlich mehr als eine Million Euro einnehmen, ist auch in

Bezug auf den Nettoumsatz davon auszugehen, dass weniger als 1% der Organisationen den Wert von 22,8 Millionen Euro erreichen. Folglich wären weniger als 1% der Organisationen des Dritten Sektors verpflichtet, eine vollumfängliche Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen. Dies würde, wie auch für den Fall der Bilanz und des Anhangs, die verkürzte Version zum Regelfall machen.

In schwächerer Form gilt dies auch für die Schwellenwerte, deren Unterschreitung zur Erstellung des vereinfachten Jahresabschlusses berechtigt. Diese liegen mit 150.000 Euro (Aktiva bzw. Nettoumsatz) und 5 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt deutlich unter denen des verkürzten Jahresabschlusses. Bezüglich der Arbeitnehmer ist davon auszugehen, dass zwischen 50% und 55% der deutschen Nonprofit-Organisationen weniger als 5 Arbeitnehmer haben. Der Ziviz-Survey 2012 ergab, dass zum Zeitpunkt seiner Erhebung 50% der Organisationen weniger als 4 und 60% der Organisationen weniger als 6 Arbeitnehmer hatten.<sup>787</sup> Ende 2013 hatten ca. 74% der deutschen Stiftungen ein Stiftungskapital von mehr als 100.000 Euro und ca. 55,5% von mehr als 250.000 Euro. Da gemeinnützige Organisationen sich in Deutschland nur zu einem sehr geringen Maße über Kredite finanzieren, ist davon auszugehen, dass zwischen der Höhe des Stiftungskapitals und der Höhe der Aktiva in den meisten Fällen keine nennenswerte Differenz besteht. Der Schwellenwert von 150.000 Euro (Aktiva) würde daher von einem großen Teil der deutschen Stiftungen überschritten. Allerdings kann nicht davon ausgegangen werden, dass dies auch für Vereine und gemeinnützige Kapitalgesellschaften in gleichem Maße gilt, da diese beiden nicht das Merkmal des selbständigen Zweckvermögens teilen, das für Stiftungen konstituierend ist. Für die jährlichen Einnahmen bildet der Ziviz-Survey die sehr große Gruppe der Organisationen mit mehr als 100.000 Euro Jahreseinnahmen ab. Diese wird gebildet durch 15% der Organisationen, von denen 4% jährlich mehr als eine Million einnehmen. Selbst wenn man zur Vermeidung einer ungenauen Schätzung zugrundelegte, dass 15% der Organisationen mehr als 150.000 Euro einnehmen, bliebe für die Umsätze ein Anteil von 85% an Organisationen, die die Schwellenwerte für den vereinfachten Jahresabschluss nicht überschreiten. Selbst die sehr starken Erleichterungen des vereinfachten Jahresabschlusses könnten folglich von der Mehrheit der Organisationen genutzt werden. Eine Übernahme der für

spanische gemeinnützige Vereine und Stiftungen geltenden Schwellenwerte würde deshalb zu einer sehr starken Reduzierung der Anforderungen an den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen führen und ist deshalb nicht zweckmäßig.

## *XII. Zwischenergebnis*

Die Adaptation des spanischen Plan General de Contabilidad (PGC) für gemeinnützige Organisationen betreffen allein gemeinnützige Vereine und Stiftungen, da nur für diese das ihm zugrundeliegende spezielle Steuerregime gilt. Allerdings basieren die Adaptationsvorschriften auf dem PGC, der für gewinnorientierte und steuerpflichtige Unternehmen gilt und seinerseits auf der 4. und der 7. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie beruht, und übernimmt dessen Grundstruktur und Wertungen. Die Besonderheiten des Gemeinnützigkeitsrechts zu integrieren gelingt nicht immer. So ist der Spendenausweis intransparent und weder die Gesamtsumme der zugewandten Spenden noch deren Verwendung direkt aus dem Jahresabschluss ersichtlich. Auch die geforderte Cash-Flow-Rechnung, die allein auf betriebswirtschaftliche Kennzahlen abstellt, erfüllt die erarbeiteten Anforderungen nicht. Teilweise zu übernehmen sind allerdings die Vorgaben zur Bewertung des Anlagevermögens und sein Ausweis in der Kapitalveränderungsrechnung einschließlich der Neubewertung im Fall der Umwidmung, die auch die Zuwendungen unmittelbar in das Grundstockvermögen zweckmäßig ausweist. In seiner Zielsetzung zu übernehmen ist auch die „Memoria económica“, die Erläuterungen bezüglich der Pflichten des Gemeinnützigkeitsrechts enthält.