

Anforderungen an die Rechnungslegung

Die Evaluation bestehender nationaler und internationaler gesetzlicher Vorschriften und sonstiger Regelungskomplexe zum Jahresabschluss gemeinnütziger Organisation mit dem Ziel der Entwicklung eines eigenen Regelungsentwurfs setzt die Anforderungen, die an den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen zu stellen sind, voraus. Folglich sind diese zunächst zu entwickeln.

A. Adressaten der Rechnungslegung

Der Jahresabschluss muss sich an den Interessen seiner Adressaten orientieren.⁹⁶ Deren berechnigte Interessen bilden die Zwecke des Jahresabschlusses. Folglich müssen zunächst die Rechnungslegungsadressaten bestimmt werden. Zu berücksichtigen sind dabei sämtliche Stakeholder, folglich sämtliche natürlichen und juristischen Personen, die ein berechtigtes Interesse an der Aktivität der NPO haben.⁹⁷ Diese gibt es sowohl innerhalb (interne Adressaten) als auch außerhalb (externe Adressaten) der Organisation.⁹⁸

I. Interne Rechnungslegungsadressaten

1. Leitungsorgan

Dokumentation und (Selbst-)Information gegenüber den Entscheidungsträgern sind grundlegende Zwecke der Rechnungslegung allgemein.⁹⁹ Die Kenntnis der Wirtschafts-, Finanz- und Ertragslage versetzt Entscheidungsträger in die Lage, zielorientierte Entscheidungen zu treffen.¹⁰⁰ Dies gilt auch für Nonprofit-Organisationen.¹⁰¹ Der Jahresabschluss soll das Leitungs- und Geschäftsführungsorgan über die

wirtschaftlichen Verhältnisse einschließlich einer eventuellen Überschuldung informieren.¹⁰² Bei gemeinnützigen Organisationen tritt daneben die Übersicht über die Erfüllung der Anforderungen des Steuerrechts zur Erhaltung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Die derartig vermittelte Information bildet die Basis interessewahrender Entscheidungen.¹⁰³

Falls die Organisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, entspricht die Position des Leitungsorgans derjenigen, die sie in einem gewinnorientierten Unternehmen hätte. Die Interessenlage ist bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben derjenigen von Gewerbebetrieben vergleichbar. Folglich ist für das Leistungsorgan neben der Finanz-, Wirtschafts- und Ertragslage und der Überschuldungskontrolle auch der für den gemeinnützigen Zweck einsetzbare und zeitnah zu verwendende Überschuss relevant. Dieser wird zwar nicht nach einer gesonderten Gewinnfeststellung an die Organisation überwiesen, da aber Verlustausgleiche bzw. die Nutzung zweckgebundener Mittel § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO verletzen und damit gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig sind,¹⁰⁴ muss das Jahresergebnis eigenständig ermittelt werden.

2. Kontrollorgan

Gesetzlich vorgesehen ist ein Kontrollorgan weder in der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts noch für den eingetragenen Verein oder die GmbH. In der Satzung können jedoch ein oder auch mehrere Beratungs- und Kontrollgremien vorgesehen werden.¹⁰⁵ Abhängig von der genauen Satzungsgestaltung haben diese Kontrollgremien üblicherweise ähnliche Aufgaben wie der aktienrechtliche Aufsichtsrat.¹⁰⁶ Hierzu gehört auch die Prüfung des Jahresabschlusses gem. § 171 Abs. 1 S. 1 AktG als Ausfluss der allgemeinen Überwachungspflicht aus § 111 Abs. 1 AktG.¹⁰⁷ Der Jahresabschluss dient dem Kontrollorgan dazu, die Geschäftsführung des Leitungsorgans zu überprüfen. Der Jahresabschluss muss das Kontrollorgan folglich in die Lage versetzen, zentrale Pflichten des Leitungsorgans überprüfen zu können, soweit dies anhand des Jahresabschlusses möglich ist. Hierzu gehören insbesondere die Einhaltung der Vorschriften des Steuer- und Stiftungsrechts. Ebenfalls

relevant sind für die Kontrolle des Leitungsorgans ist der effiziente Mitteleinsatz und die angemessene Investition des Grundstockvermögens.

3. Mitglieder / Gesellschafter

Zwingend vorhanden sein muss bei Vereinen und der GmbH ein Willensbildungsorgan der Mitglieder bzw. Gesellschafter.¹⁰⁸ Im Verein ist die Mitgliedervereinigung mangels abweichender Satzungsvorschriften oberstes Vereinsorgan.¹⁰⁹ Stiftungen haben als zweckgebundenes Sondervermögen mit Rechtspersönlichkeit keine Mitglieder. Bei ihnen wird die interne Rechnungslegung durch die Rechnungslegung gegenüber der Stiftungsaufsicht ersetzt.

Der Jahresabschluss muss als Mindestanforderung die bestehenden Informationsrechte befriedigen. Nach der geltenden Rechtslage sind die Informationsrechte der Mitglieder bzw. Gesellschafter rechtsformabhängig und unterschiedlich geregelt. Für alle Körperschaften gilt jedoch, dass den Mitgliedern der Jahresabschluss zugänglich gemacht werden muss.¹¹⁰ Ziel ist es hierbei, die Mitglieder über den Verlauf des Geschäftsjahres und die Lage der Körperschaft zu informieren. Der Vorstand muss hierzu über alles berichten, was nach vernünftigen Ermessen zur Beurteilung der Lage der Körperschaft erforderlich ist.¹¹¹ Hierzu gehören neben der Vermögens- und Ertragslage des Vereins auch der effiziente Mitteleinsatz und der Erhalt der Anerkennung der Gemeinnützigkeit.¹¹²

II. Externe Rechnungslegungsadressaten

Neben den internen Adressaten, die zugleich Organe der NPO sind, besteht die Beziehung zu externen Adressaten aufgrund von gesetzlicher Anordnung (Finanzverwaltung und Stiftungsaufsicht) oder Satzungsvorgaben (vor allem Destinatäre und Zuwendungsgeber)¹¹³.

1. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung entscheidet über die Anerkennung der

Gemeinnützigkeit im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Festsetzungsverfahrens.¹¹⁴ Die endgültige Anerkennung setzt voraus, dass das Finanzamt sowohl die Satzung als auch die tatsächliche Geschäftsführung überprüfen kann.¹¹⁵ Die gemeinnützige Organisation muss die Nachweise erbringen, die die Konformität der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Anforderungen von § 63 Abs. 1 AO belegen. Kontrolliert wird die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks. Insbesondere die Mittelverwendung muss hierbei durch die vorgelegte Dokumentation nachgewiesen werden.¹¹⁶ In welcher Form die Organisation dieser Verpflichtung nachkommt, liegt in ihrem Ermessen.¹¹⁷ Insbesondere für die Zwecke der Finanzverwaltung sind damit sowohl quantitative als auch qualitative Elemente erforderlich. Die Anforderungen an die zu hierzu zu erbringenden Nachweise ergeben sich aus § 63 Abs. 3 AO. Gem. § 63 Abs. 3 AO muss eine gemeinnützige Körperschaft durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben nachweisen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 63 Abs. 1 AO entspricht. Die Aufzeichnungen dienen dazu, es dem Finanzamt ohne erheblichen Aufwand zu ermöglichen, zu überprüfen ob die Steuervergünstigung zu Recht in Anspruch genommen wird.¹¹⁸ § 63 Abs. 3 AO verpflichtet allerdings nur dann zu einer eigenständigen Rechnungslegung, wenn die geforderten Nachweise nicht bereits durch die handels- oder stiftungsrechtliche Rechnungslegung erbracht werden können.¹¹⁹ Nr. 1 S. 1 AEAO zu § 63 AO konkretisiert die Anforderungen an die ordnungsmäßigen Aufzeichnungen und fordert neben der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben einen Tätigkeitsbericht und eine Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung von Rücklagen. Nr. 1 S. 2 und 3 AEAO zu § 63 AO verweisen auf die Vorschriften der § 140 ff. AO mit Ausnahme der Verweise ins Handelsrecht. Folgende Nachweise müssen daher gegenüber den Finanzbehörden erbracht werden:¹²⁰

a. Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben

Unter der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ist der

Abschluss der laufenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben zu verstehen.¹²¹ Sie verzeichnet die zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel. Zu erfassen sind folglich sämtliche Finanzierungs- und Investitionsvorgänge, Sachspenden sowie auch im Namen und für Rechnung eines Dritten vereinnahmte und verausgabte Beträge.¹²² Gesondert auszuweisen sind dabei reine Finanzierungs- und Investitionstätigkeiten sowie im Namen und auf Rechnung Dritter vereinnahmter bzw. verausgabter Zahlungsmittel.¹²³ Entscheidend für die Erfassung eines Mittelzuflusses ist hierbei der Zeitpunkt des Zahlungsstroms. Eine periodengerechte Zuordnung findet nicht statt.¹²⁴ Nr. 27 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 sieht eine „Mittelverwendungsrechnung“ als Nachweis für diejenigen Mittel vor, die nicht innerhalb des Jahres ihres Zuflusses verbraucht werden.¹²⁵

b. Vermögensübersicht mit Nachweisen über Rücklagen

Neben der Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben und dem Tätigkeitsbericht sieht Nr. 1 S. 1 AEAO zu § 63 die Erstellung einer Vermögensübersicht mit Nachweisen über Rücklagen vor. Bereits vor der Aufnahme in den Anwendungserlass zur AO wurde diese Verpflichtung für gemeinnützige Stiftungen aus der Nachweispflicht der zeitnahen Mittelverwendung und aus den steuerlichen Anforderungen an den Ausweis der Rücklagen abgeleitet.¹²⁶ Die Pflicht zur Erstellung einer Vermögensübersicht kann durch die für Kaufleute in § 242 Abs. 1 HGB vorgeschriebene Bilanz erfüllt werden.¹²⁷ Ausdrückliche Vorgaben zur Darstellung der Vermögensübersicht gibt es jedoch nicht.¹²⁸ Orth weist darauf hin, dass es für Stiftungen besonders wichtig sei, die Bewertung des Stiftungsvermögens in der Vermögensübersicht zu erläutern.¹²⁹

Nr. 1 S. 1 AEAO zu § 63 wird durch Nr. 14 AEAO zu § 62 Abs. 2 ergänzt. Diese sieht vor, dass die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen hat, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage gegeben sind. Hierzu müssen die Rücklagen, gegebenenfalls in einer Nebenrechnung, gesondert ausgewiesen werden.¹³⁰ Für nichtbilanzierende Stiftungen heißt dies, dass sie neben der Aufzeichnung über Einnahmen und Ausgaben eine gesonderte Aufstellung

über die Rücklagen und die Erfüllung der Voraussetzungen von § 58 Nrn. 6 und 7 AO erstellen müssen.¹³¹

c. Tätigkeitsbericht

Neben Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben und der Vermögensübersicht fordert § 63 Abs. 3 AO auch einen Tätigkeitsbericht.¹³² Dieser entspricht inhaltlich den vom AEAO a.F.¹³³ geforderten „andere[n] Nachweisen, die Aufschluss über die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft geben (z.B. Protokolle, Tätigkeitsberichte)“. Dieser Nachweis musste jedoch nicht zwingend durch die genannten Dokumente erbracht werden, sondern konnte auch beispielsweise durch den Schriftverkehr oder Notizen über vorbereitende Maßnahmen erbracht werden.¹³⁴ Grundsätzlich entspricht der Tätigkeitsbericht dem von den Landesstiftungsgesetzen geforderten „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass die Steuerverwaltung vor allem die zeitnahe Mittelverwendung überprüft, während im Falle der Stiftungsaufsicht die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens im Mittelpunkt steht.¹³⁵

d. Anwendung der §§ 145 ff. AO

Im Rahmen der Aufzeichnungspflichten aus § 63 Abs. 3 AO gelten die §§ 145 ff. AO.¹³⁶

e. Trennung nach Tätigkeitsbereichen

Die von der Abgabenordnung (und dem AEAO) geforderten Aufzeichnungen müssen nach Tätigkeitsbereichen getrennt erstellt werden:

- Ideeller Bereich,
- Zweckbetriebe,
- Vermögensverwaltung,
- wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.¹³⁷

Die getrennte Rechnungslegung ist erforderlich, weil die Tätigkeitsbereiche teils unterschiedlichen Vorschriften folgen, die sich auch auf die Nachweispflichten auswirken.

Die Aufzeichnungen für den ideellen Bereich müssen die zeitnahe und zweckkonforme Verwendung der zweckgebundenen Mittel nachweisen. Dies setzt die zutreffende Ermittlung der zu verwendenden Mittel unter Einbeziehung der wirtschaftlichen Ergebnisse der anderen Tätigkeitsbereiche und den Nachweis der Verwendung voraus. Nur die in diesem Bereich verausgabten Mittel (einschließlich allgemeiner Verwaltung und Spendenwerbung) gelten als zu zweckmäßig verwendet.

Auch Zweckbetriebe dienen der Erreichung des gemeinnützigen Zwecks. Ihr Aufwand ist damit Mittelverwendung zur Zweckerreichung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, ihre Einnahmen sind Mittel i.S.v. § 55 Abs. 1 AO.¹³⁸ Eine getrennte Ermittlung des Ergebnisses ist allerdings erforderlich, da deren Leistungen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sind.¹³⁹ Auch kann nur bei einer getrennten Rechnungslegung die Höhe der Betriebsmittelrücklage für die Zweckbetriebe bemessen werden kann.¹⁴⁰

Nur das Ergebnis der Vermögensverwaltung gehört zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln. In der Ergebnisrechnung muss es folglich separat ausgewiesen werden. Dies ermöglicht auch die Bildung von Rücklagen über § 62 Abs. 1 AO hinaus zur Reparatur oder Erhaltung von Vermögensgegenständen gebildet werden.¹⁴¹

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe müssen aufgrund ihrer Steuerpflicht Aufzeichnungen erstellen, aufgrund derer eine Steuerbemessung möglich ist. Auch muss nachgewiesen werden, dass Verluste, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entstanden sind, nicht gemeinnützigkeitsrechtswidrig mit zweckgebundenen Mitteln ausgeglichen wurden. Auch sind im Gegensatz zum ideellen Bereich der Organisation der Gläubigerschutz und die Ausschüttungsbemessung im Sinne der Bestimmung des zeitnah zu verwendenden Überschusses relevant. Zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen diese Rücklagen über die sonstigen steuerrechtlich zulässigen Rücklagen hinaus bilden.¹⁴² Für die Rechnungslegung werden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu

einem einheitlichen Geschäftsbetrieb zusammengefasst (vgl. § 64 Abs. 2 AO).

2. Stiftungsaufsicht

Als Adressat der externen Rechnungslegung ist die Stiftungsaufsicht lediglich im Fall rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts relevant. Sie tritt als zentraler Adressat der Rechnungslegung an die Stelle der Mitglieder und ersetzt auf diese Weise die durch die persönlichen Finanzinteressen ausgeübte Kontrolle der Gesellschafter gewinnorientierter Unternehmen.¹⁴³ Andere Organisationsformen werden von der Stiftungsaufsicht nicht beaufsichtigt. Für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts ist die Pflicht zur Einreichung einer Jahresrechnung bei der jeweiligen Stiftungsaufsicht eine normierte Auskunftspflicht der Stiftungen.¹⁴⁴ Die Stiftungsaufsicht prüft anhand der vorgelegten Jahresrechnung die Erhaltung des Stiftungsvermögens sowie die satzungsmäßige Verwendung der Erträge.¹⁴⁵

3. Stifter und Spender

In der Stiftung ist der Stifter grundsätzlich weder geborenes Organ der Stiftung noch hat er eine mitgliederähnliche Stellung. Er verfügt damit auch über keine gesetzlichen Auskunftsrechte. Abweichungen hiervon können in der Satzung bestimmt werden.¹⁴⁶ Doch auch ohne gesetzliche Anordnung gehören die Zuwendungsgeber zu den wichtigsten externen Adressaten des Jahresabschlusses.¹⁴⁷ Ca. 20 % aller Mittel gemeinnütziger Organisationen in Deutschland sind Zuwendungen.¹⁴⁸ Da die Organisationen im Wettbewerb um diese Zuwendungen stehen, müssen sie Zuwendungsgebern genügend entscheidungsrelevante Informationen zu Effizienz und Effektivität des Handelns der Organisation zur Verfügung stellen. Neben dem Erhalt der Gemeinnützigkeit, der die Verwendung der Mittel für gemeinnützige Zwecke und die steuerliche Geltendmachung der Spende sicherstellt, ist vor allem relevant, welcher Anteil der Mittel Leistungsempfängern zufließt bzw. für Projekte verwendet wird und wie hoch im Vergleich hierzu die Verwaltungs- und Werbungskosten sind. In

enger Nähe hierzu stehen die Bezüge der Entscheidungsträger.¹⁴⁹ Diese Angaben erlauben es Zuwendungsgebern, die Angemessenheit der Ausgaben in Relation zu den vorhandenen Mitteln zu bewerten.¹⁵⁰

4. Interessierte Öffentlichkeit

Ziel der Rechnungslegung muss es ebenfalls sein, der interessierten Öffentlichkeit zu erlauben, die Zusammensetzung des Kapitals der Organisation, seine Ertragsquellen sowie die Verwendung der Erträge für die Zweckerfüllung nachzuvollziehen.¹⁵¹ Zwar dürfte den betroffenen Organisationen häufig die im Rahmen des Publizitätsgesetzes für die Verpflichtung zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses als Rechtfertigung genannte gesamtwirtschaftliche Bedeutung der Unternehmen¹⁵² fehlen, dies wird jedoch durch das legitime Interesse der Öffentlichkeit kompensiert, das aufgrund der mittelbaren Subventionierung durch die diversen Steuerbefreiungen besteht.¹⁵³ Eine zweckmäßige Information dient auf diese Weise der Legitimation und Akzeptanz in der Öffentlichkeit.¹⁵⁴

5. Destinatäre von Leistungen

Als weitere Adressaten der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen werden vereinzelt deren Leistungsempfänger genannt.¹⁵⁵ Allerdings sind keine besonderen, schützenswerten Interessen der Destinatäre ersichtlich, deren schützenswerte Interessen über das der allgemeinen Öffentlichkeit hinausgingen.¹⁵⁶

6. Gläubiger

Der Gläubigerschutz ist zwar im Vergleich zu gewerblichen Unternehmen eine untergeordnete Bedeutung, dennoch ist es möglich, dass auch gemeinnützige Organisationen (langfristige) Verbindlichkeiten eingehen. Folglich sind auch die (potentiellen) Gläubiger Adressaten.¹⁵⁷ Für (potentielle) Gläubiger sind vor allem die Höhe des (Grundstock-

)Vermögens, bestehende Verbindlichkeiten und die Ertragslage relevant.¹⁵⁸

7. Schlussfolgerungen

Adressaten der Rechnungslegung von NPOs bestehen sowohl intern als auch extern. Neben die interne (Selbst-)Information und die Dokumentation treten folglich auch die Rechenschaft sowie die Information gegenüber Externen.¹⁵⁹ Folglich ist einer weiten Bandbreite an Adressaten genügend Information für ihre (wirtschaftliche) Entscheidung und zur Kontrolle der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen.¹⁶⁰ Während die interne Rechnungslegung hierbei vorrangig dazu dient, die Leitungs- und Aufsichtsorgane für die Ausübung ihrer Pflichten hinreichend zu informieren, gibt es im Außenverhältnis zwei Gruppen von Adressaten. Eine dieser Gruppen wird gebildet durch die Steuerbehörden und die Stiftungsaufsicht. In beiden Fällen sind hier die Pflichten, deren Erfüllung durch die Rechnungslegung nachgewiesen werden muss, gesetzlich definiert. Demgegenüber beschränkt sich der Zweck für (potentielle) Stifter, Spender und die allgemeine Öffentlichkeit auf eine möglichst transparente Darstellung der Finanz- und Vermögenssituation sowie der Mittelverwendung. Aus den Interessen der Adressaten ergeben sich konkrete Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen:

B. Darstellung im Jahresabschluss

Der Jahresabschluss muss die berechtigten Interessen der genannten Adressaten befriedigen und ihnen für ihre Entscheidungen relevante und wesentliche, verständliche, klare und verlässliche Informationen liefern.¹⁶¹ Dies schließt die für die Steuerbehörden gesetzlich normierten Mindestangaben ein.

Zentrale Zwecke der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen sind die Selbstinformation, Dokumentation sowie Rechenschaft über Mittelverwendung und Kapitalerhaltung.¹⁶² Die Rechnungslegung

gemeinnütziger Organisationen stellt einige Sonderprobleme. Diese stehen im Zusammenhang mit den strengen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben sowie damit, dass häufig kein entgeltlicher Austausch von Gütern und Dienstleistungen erfolgt sondern dass NPOs Zuwendungen unentgeltlich erhalten und ihrerseits ihre Leistungen im Rahmen ihres gemeinnützigen Zweck unentgeltlich oder zu reduzierten Entgelten erbringt. Bei Stiftungen kommt die strenge Vermögensbindung hinzu. Weiterer zentraler Aspekt ist der Nachweis der Effizienz des Mitteleinsatzes.¹⁶³

Die anhand der Interessen der Jahresabschlussadressaten entwickelten Zwecke des Jahresabschlusses stehen in engem Zusammenhang mit gesetzlichen, vorrangig steuer- und stiftungsrechtlichen, Vorschriften, die die Verwaltung der gemeinnützigen Organisation betreffen. Zunächst müssen deren konkreten Anforderungen dargelegt werden, um zu erläutern, wie deren Einhaltung im Jahresabschluss abgebildet und kontrolliert werden kann.

I. Kontrolle der Mittelverwendung

1. Definition der Mittelverwendung

In Bezug auf die Mittelverwendung findet sich in einer größeren Zahl an Stellungnahmen der Hinweis, dass es sich bei der Mittelverwendung um die „Ausschüttung“ der Gewinne der gemeinnützigen Organisation handele.¹⁶⁴ Dies suggeriert, dass es sich bei der Mittelverwendung letztlich um die (fortgesetzte) Ausschüttung des Gewinns des Geschäftsjahres handelt und sich die Regelverwendung auf die Ausschüttung nur an bestimmte Empfänger und zu bestimmten Zwecken beziehe.¹⁶⁵ Danach müsste § 55 AO als Beschränkung der Gewinnausschüttung verstanden werden. Hiergegen spricht allerdings eine Vielzahl von Erwägungen. So erfolgt die vermeintliche Gewinnausschüttung grundsätzlich nicht an Gesellschafter oder Mitglieder. Sollte dies im Fall der gemeinnützigen Körperschaft bzw. des Vereins doch der Fall sein, so geschähe dies gemeinnützigkeitsrechtskonform¹⁶⁶ gerade nicht in ihrer Funktion als Mitglieder, sondern weil sie unabhängig von ihrem Status die

gemeinnützigkeitszweckkonformen Kriterien erfüllen. Auch widerspräche eine fortgesetzte Gewinnausschüttung dem Prinzip der Periodisierung, wonach der Gewinnausschüttung die Feststellung des Gewinns des Geschäftsjahres vorausgeht.¹⁶⁷ Im Falle der Mittelverwendung fehlt ein formaler Gewinnverwendungsbeschluss. Auch würde bei dieser Betrachtungsweise buchhalterisch die gesamte Mittelverwendung in die Phase der Gewinnverwendung verlagert. Dies erfasste allerdings auch Aufwendungen, die wie beispielsweise im Fall der Spendenakquise Erträge alimentieren und daher als Aufwendungen in der GuV auszuweisen wären. Eine derartig künstlich aufgespaltene Rechnungslegung spiegelte die tatsächlichen Verhältnisse jedoch nicht mehr wider und würde den Grundsatz der Klarheit verletzen. Demgegenüber müssen die verwendeten Mittel bereits in der Ergebnisrechnung/Gewinn- und Verlustrechnung im Rahmen der Ermittlung des Jahresüberschusses erfasst werden. Nur auf diese Weise ist eine geregelte Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben bzw. Aufwand und Ertrag möglich. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Mittelverwendung ist folglich keine Ausschüttung, sondern die Verausgabung von Mitteln im Rahmen der fortgesetzten Geschäftstätigkeit.¹⁶⁸

2. Bestimmung der zu verwendenden Mittel

Die Bemessung der zu verwendenden Mittel dient nicht wie handelsrechtlich der Ausschüttungsbemessung und damit dem Gläubigerschutz,¹⁶⁹ sondern der Kontrolle der Erfüllung der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts. Die Gläubigerschutzfunktion ist für gemeinnützige Organisationen auf ein geringes Maß reduziert.¹⁷⁰ Dies liegt an der überdurchschnittlichen Finanzierung durch Eigenkapital.¹⁷¹ Für die Ausschüttungsbegrenzung zum Zweck des Gläubigerschutzes lässt sich auch nicht das Argument der Erhaltung des Grundstockvermögens von Stiftungen als „Mindesthaftungsmasse“ heranzuführen. Zweck der Vermögenserhaltung ist nicht der Gläubigerschutz, sondern die nachhaltige und dauerhafte Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks.¹⁷² Gleiches gilt für das Grundstockvermögen anderer gemeinnütziger Organisationen, das ebenfalls gem. § 62 Abs. 3 AO von der Pflicht zur

zeitnahen Verwendung ausgenommen ist. Die generell zentrale Funktion der kaufmännischen Rechnungslegung, der Zahlungsbemessung¹⁷³, hat die Rechnungslegung von NPOs aber insofern, als sie die verwendbaren Erträge bemisst und damit die Gebote des Erhalts des Stiftungsvermögens sowie der zeitnahen Mittelverwendung umsetzt.¹⁷⁴ Hierbei geht es allerdings anders als im Rahmen der handelsrechtlichen Ausschüttungsbemessung nicht erst um die Verwendung des Jahresergebnisses sondern bereits um die sachgerechte Verwendung der Einnahmen der Organisationen während des Geschäftsjahres. Grundsätzlich sind hier sämtliche zugeflossenen Mittel abzüglich Zuwendungen ins Grundstockvermögen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO spätestens in den zwei auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahren zu verwenden.¹⁷⁵ Dies umfasst sämtliche Einnahmen des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe, das Netto-Ergebnis der Vermögensverwaltung und die Überschüsse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.¹⁷⁶

Die Frage, wie mit Vermögensumschichtungen im Grundstockvermögen der gemeinnützigen Organisation umzugehen ist, ist umstritten. Umstritten ist hierbei, ob Gewinne im Rahmen dieser Geschäftsvorgänge dem Grundstock zuzuschlagen sind, oder ob sie als Ertrag dem Gebot der zeitnahen Verwendung unterfallen. Dies betrifft die Frage, welche Überschüsse aus Transaktionen weiterhin dem Grundstockvermögen und welche Überschüsse der Mittelverwendung zuzuordnen sind bzw. der Abgrenzung von Ertrags- und Vermögenssphäre.¹⁷⁷ Zu beachten ist, dass Umschichtungsgewinne sowohl im Rahmen der Vermögensverwaltung als auch in allen anderen Tätigkeitsbereichen der Organisation anfallen können. Grundstockvermögen ist jedoch allein das der Vermögensverwaltung zuzuordnende Vermögen.

Der AEAO sieht lediglich vor, dass Umschichtungen innerhalb des Grundstockvermögens der gemeinnützigen Körperschaft nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterfallen.¹⁷⁸ Die Literatur wendet die §§ 99, 100 BGB (entsprechend) an.¹⁷⁹ Bei entsprechender Anwendung von § 99 Abs. 2 BGB sind die Erträge i.S.d. AEAO diejenigen, die entsprechend dem bestimmungsgemäßen Gebrauch bei regelmäßiger Fruchtziehung anfallen wie bspw. Zinsen, Dividenden, Nutzungsentgelte

und ähnliche.¹⁸⁰ Umschichtungsgewinne zählen damit grundsätzlich nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln, sondern sind dem Grundstockvermögen zuzuordnen.¹⁸¹ Diese Grundregel muss allerdings für Finanzanlagen konkretisiert werden. Einzelne Wertanlagen erzielen Erträge vorrangig durch Wertsteigerungen, die sich im Veräußerungserlös realisieren. Da in diesem Fall der Ertrag gerade durch die Umschichtung erwirtschaftet wird, kann die beschriebene Grundregel auf Finanzanlagen, bei denen die Kurssteigerung das alleinig oder vorrangig angestrebte Ergebnis ist, keine Anwendung finden.¹⁸² Für Finanzanlagen ist daher nach ihrer wirtschaftlichen Bestimmung abzugrenzen. Zur Unterscheidung bieten sich die Bezeichnung als „Ausschüttungsfonds“ für Investitionsvermögen, das laufende Erträge erwirtschaftet, und „Wertzuwachs fonds“ für Investitionsvermögen, das Erträge erst im Moment seiner Veräußerung durch die entstandenen Wertsteigerungen erwirtschaftet, an. Da Gewinne, die durch Umschichtungen des Nutzvermögens innerhalb des Grundstockvermögens entstehen, ebenfalls nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterfallen, ist es erforderlich, diese Vermögensbestandteile zu kennzeichnen oder gesondert auszuweisen.

Die Abgrenzung anhand der wirtschaftlichen Bestimmung muss auch in der Behandlung der Buchgewinne berücksichtigt werden. Buchgewinne im Rahmen der Ausschüttungsfonds erhöhen dauerhaft das Grundstockvermögen. Falls die realisierten Buchgewinne selbst jedoch die Früchte der Investition sind, sind sie nicht dazu gewidmet, dauerhaft als Grundstockvermögen zu dienen. Im Zeitpunkt ihrer Veräußerung ist der über das zur Vermögenserhaltung erforderliche Maß hinausgehende und nun realisierte Wertgewinn folglich in die Ergebnisrechnung zu überführen.

Bei einer derartigen Gestaltung drängt sich die Frage auf, ob die Buchgewinne der Wertzuwachs fonds bereits als zeitnah zu verwendende Mittel anzusehen sind. Statt des realisierten Gewinns würde die GuV damit auch lediglich realisierbare Gewinne erfassen.¹⁸³ Bei gemeinnützigen Organisationen würde dies die steuerrechtliche Mittelverwendungspflicht auslösen. Dies wiederum würde gemeinnützige Organisationen zwingen, Vermögensgegenstände im Jahr eines realisierbaren Gewinns zu veräußern und den dann realisierten Gewinn zu

verwenden. Für eine derartige Verwendungspflicht spricht, dass liquide Mittel in Form von Investitionsvermögen Barvermögen weitgehend entsprechen und die Form des erwirtschafteten Überschusses keinen Einfluss auf die Verwendungspflicht haben sollte. Gegen eine Einbeziehung realisierbarer Gewinne in die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sprechen jedoch gewichtige Einwände. So würde die Erfassung dieser Gewinne in der GuV bedeuten, dass auch Verluste wie eine Mittelverwendung berücksichtigt werden müssten. Obwohl zwar Verluste aus der Vermögensverwaltung nicht zwingend gemeinnützigkeitsschädlich sind, sind ihr Ausgleich mit zeitnah zu verwendenden Mitteln und daher der Ausweis in der GuV gemeinnützigkeitsrechtswidrig.¹⁸⁴ Auch muss das Ermessen entsprechend § 93 Abs. 1 S. 2 AktG neben der Entscheidung zur Investition des Organisationsvermögens auch die Entscheidungen über die Investitionsdauer und die Desinvestition beinhalten. Nur auf diese Weise bleibt es der Organisation möglich, die Desinvestition im günstigsten Zeitpunkt durchzuführen. Dies würde ausgehöhlt und Investitionen, die Erträge vorrangig durch die Steigerung des eigenen Werts erzielen, für gemeinnützige Organisationen sinnlos. Nicht realisierte Gewinne unterfallen damit nicht der Verwendungspflicht des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

3. Bewertung vereinnahmter Spenden

Von entscheidender Bedeutung für die Ermittlung der zu verwendenden Mittel ist die zutreffende Bewertung der zugeflossenen Zuwendungen. Fraglich ist folglich, wie (teil-) unentgeltliche Sachzuwendungen zu bewerten sind. § 10b Abs. 3 S. 3 EStG stellt für das Steuerrecht hierzu die grundsätzliche Regel auf, dass Sachspenden mit ihrem gemeinen Wert bewertet werden. Anderes gilt, wenn der Vermögensgegenstand kurz vor der Zuwendung aus einem Betriebsvermögen entnommen wurde. In diesem Fall ist er mit demjenigen Wert anzusetzen, der bei der Entnahme bescheinigt und in der Zuwendungsbestätigung angegeben wurde.¹⁸⁵ Einer Übernahme der Bewertungsvorschriften des § 10b Abs. 3 S. 3 EStG steht allerdings entgegen, dass diese im Fall des Ansatzes des Buchwertes zu einer zu geringen Bewertung der zeitnah und zweckentsprechend zu verwendenden Mittel führten. Damit ließe sich anhand eines derartig

erstellten Jahresabschlusses die zeitnahe Mittelverwendung nicht mehr kontrollieren. Spenden sind folglich immer im Zeitpunkt ihres Zuflusses mit ihrem gemeinen Wert zu bewerten.

4. Ausschließliche, unmittelbare und selbstlose Verfolgung des Satzungszweck

Neben der (Selbst-)Information über die Höhe der zur Verfügung stehenden und zu verwendenden Mittel dient der Jahresabschluss auch dazu, über die Verwendung der Mittel Rechenschaft abzulegen. Rechenschaft ist hier mit *Leffson* als die „Offenlegung der Verwendung anvertrauten Kapitals“ zu verstehen.¹⁸⁶ Nonprofit-Organisationen haben hier nachzuweisen, dass sie ihre Mittel i.S.v. § 51 Abs. 1 S. 1 AO ausschließlich, unmittelbar und selbstlos zur Verfolgung ihres gemeinnützigen Zwecks verwendet haben.¹⁸⁷ Vorrangige Mittelverwendung ist der unmittelbare Einsatz zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks.¹⁸⁸ Ebenfalls dürfen die Mittel zur Deckung der Verwaltungskosten eingesetzt werden. Aus dem Erfordernis der Selbstlosigkeit ergibt sich jedoch, dass die Verwaltungskosten und Werbekosten zur Spendenakquise nicht unangemessen hoch sein dürfen.¹⁸⁹ Daneben enthalten die §§ 58 und 62 AO gemeinnützigkeitsunschädliche Ausnahmen von den Erfordernissen der Ausschließlichkeit, der Unmittelbarkeit und der zeitnahen Mittelverwendung.¹⁹⁰ Darunter finden sich in den § 58 Nrn. 1 bis 5 AO Möglichkeiten der Kooperation mit anderen steuerbegünstigten Einrichtungen.¹⁹¹ Besonders relevant sind die Vorgaben des § 62 AO zur Bildung von Rücklagen.¹⁹² Eine wichtige Klarstellung enthält nach den Änderungen durch Art. 1 Nr. 6 des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes¹⁹³ § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO, der Rücklagen für die Wiederbeschaffung abzuschreibender Vermögensgegenstände in Höhe der Abschreibungen erlaubt, wenn die Wiederbeschaffung auch bezweckt ist. Dadurch ist der Konflikt zwischen der stiftungsrechtlichen Erhaltung des Stiftungsvermögens und der gemeinnützigkeitsrechtlichen Zulässigkeit entsprechender Rücklagen entschärft. Ausgeschlossen sind durch die Verpflichtung auf die zeitnahe Verwendung zur Erfüllung des

Stiftungszwecks allerdings willkürliche stille Reserven.¹⁹⁴

Im Falle von Stiftungen ist die Bindung an den vom Gründer bestimmten satzungsmäßigen Zweck noch ausgeprägter als für Vereine und gemeinnützige Kapitalgesellschaften. Hier ist der satzungsmäßige Stiftungszweck ohne entsprechende Vorkehrungen in der Satzung und mit Ausnahme der in § 87 BGB geregelten Fälle änderungsfest.¹⁹⁵ „Garant dieses Stifterwillens“ ist die Stiftungsaufsicht.¹⁹⁶ Folglich muss dieser aber auch genügend Information zur Verfügung stehen, um die Erfüllung des Stiftungszwecks zu kontrollieren. Auch diese Anforderung ist durch die Rechenschaft zu erfüllen. Dies erfordert neben der quantitativen Rechnungslegung auch einen qualitativen verbalen Geschäftsbericht, der die Erreichung des Stiftungszwecks dokumentiert.¹⁹⁷

5. Zeitnahe Mittelverwendung

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO verpflichtet gemeinnützige Organisationen zur zeitnahen Verwendung ihrer Mittel (Admassierungsverbot). Hierdurch wird verhindert, dass die Organisation durch die Admassierung von Mitteln zum Selbstzweck wird. Mittel im Sinne der Vorschrift sind nicht allein die Erträge zuzüglich Spenden und Beiträgen, sondern sämtliche Vermögenswerte und damit das Eigenkapital der Organisation.¹⁹⁸ Folglich sind grundsätzlich sämtliche Mittel zeitnah zu verwenden.¹⁹⁹

Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO ist eine zeitnahe Mittelverwendung gegeben, wenn die gemeinnützige Organisation die Mittel innerhalb der zwei auf das Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr des Zuflusses folgenden Wirtschafts- bzw. Kalenderjahre verwendet. Folglich muss aus der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz ersichtlich sein, wann verwendete bzw. noch zu verwendende Gelder zugeflossen sind.

Zulässige Verwendungen sind gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO allein solche für die satzungsmäßigen Zwecke. Die Mittel müssen hierzu für eine satzungsgemäße Leistung verwendet werden, die geeignet ist, dem Zweck der Organisation zu dienen, und die Anforderungen des § 55 Abs. 1 S. 1 AO erfüllt. Die Auswahl der konkreten Maßnahme liegt im Ermessen der zuständigen Organe.²⁰⁰ Eine taugliche Verwendung ist auch die

Anschaffung bzw. die Herstellung von Vermögensgegenständen, die der Zweckverfolgung zu dienen bestimmt sind.²⁰¹ Als verwendet gelten Mittel schon in dem Moment, in dem eine Verbindlichkeit eingegangen oder eine Rückstellung gebildet wird.²⁰²

6. Rückstellungen

Mittel, die in Rückstellungen gebunden sind, gelten als verwendet. Rückstellungen sind folglich restriktiv zu handhaben, um es den Organisationen nicht zu ermöglichen, durch die Einstellung noch nicht verausgabter Mittel in Rückstellungen die Mittelverwendungspflicht zu erfüllen, ohne tatsächlich Mittel zur Zweckerfüllung verausgabt zu haben. Gleichzeitig muss es den Organisationen jedoch ermöglicht werden, durch Rückstellungen erwarteten Aufwand bilanziell vorwegzunehmen, um im Zeitpunkt ihres Anfallens nicht auf korrespondierende Erträge angewiesen zu sein. Einige dieser Fälle sind allerdings bereits in § 62 Abs. 1 AO geregelt. Wo der Gesetzgeber derartige Vorgaben für die Mittelverwendung in Form von Rücklagen vorsieht, dürfen diese nicht durch die Bildung von Rückstellungen unterlaufen werden. Andere Rückstellungen bleiben zulässig.

7. Abschreibungen

Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO ist auch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, eine Verwendung im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Die aufgewandten Mittel gelten folglich bereits im Moment der Anschaffung und nicht erst mit der Abschreibung des angeschafften Vermögensgegenstands als verwendet. Um eine Doppelerfassung zu vermeiden, müssen Abschreibungen daher bei der Erfassung der Mittelverwendung unberücksichtigt bleiben.

II. Erhalt des Grundstockvermögens

1. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens von Stiftungen

Das Grundstockvermögen ist das vom Stifter zugewandte oder zugesagte Vermögen zuzüglich weiterer Zuwendungen, das sowohl aus Aktiva als auch aus Passiva bestehen kann.²⁰³ Ein Großteil der Landesstiftungsgesetze sieht die Trennung des „Stiftungsvermögens“ von „anderem“ oder „anderen“ Vermögen vor.²⁰⁴ Der Plural verdeutlicht, dass das Stiftungsvermögen zumindest vom Vermögen Dritter getrennt gehalten werden muss.²⁰⁵ Die landesstiftungsgesetzliche Verpflichtung allerdings mit dieser Auslegung als erschöpft anzusehen, greift zu kurz. Das „Stiftungsvermögen“ i.S.d. jeweiligen Vorschriften ist als Grundstockvermögen der Stiftung zu verstehen, das dem Vermögenserhaltungsgrundsatz unterfällt.²⁰⁶ Aus der Gliederung der Bilanz muss folglich das Grundstockvermögen ersichtlich sein. Da das Grundstockvermögen sowohl Aktiva als auch Passiva umfassen kann, kann ein vom sonstigen Vermögen getrennter Ausweis allerdings allein auf der Passivseite erfolgen. Dort kann allerdings nur die wertmäßige Größe des Grundstockvermögens als Bestandteil des Eigenkapitals und der Verbindlichkeiten angegeben werden. Hierfür spricht auch, dass der getrennte Ausweis des Grundstockvermögens im Zusammenhang mit der Pflicht zu seiner Erhaltung gesehen werden muss. Dieser muss grundsätzlich wertmäßig erfolgen. Ein derartiger Erhalt ist jedoch allein durch die wertmäßige Zusammenfassung auf der Passivseite der Bilanz zu kontrollieren.

2. Bewertung des Grundstockvermögens

Sämtliche Landesstiftungsgesetze verpflichten rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, ihr Stiftungskapital ungeschmälert zu erhalten.²⁰⁷ Die Erhaltung des Grundstockvermögens der Stiftung ist grundlegender Bestandteil ihres Konzepts.²⁰⁸ Um diesem Zweck gerecht zu werden, muss das Stiftungsvermögen dauerhaft erhalten werden.²⁰⁹ Zu erhalten ist hierbei das Ursprungskapital zuzüglich weiterer Zustiftungen.²¹⁰ Neben dem Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung ist der Nachweis der Vermögenserhaltung der bedeutendste Zweck der

Rechnungslegung von gemeinnützigen rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts.²¹¹

Aus den meisten Landesstiftungsgesetzen sowie dem BGB geht jedoch nicht hervor, ob mit dieser Kapitalerhaltung eine Nominalwerterhaltung, Ertragskrafterhaltung oder eine Erhaltung in Natur gemeint ist.²¹² Lediglich das sächsische Landesstiftungsgesetz sieht in § 4 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 die Erhaltung des Stiftungsvermögens in seiner Ertragskraft vor. Das schleswig-holsteinische Landesstiftungsgesetz sowie das saarländische Landesstiftungsgesetz²¹³ sehen als Ausnahme von der Verpflichtung, Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks zu verwenden, vor, dass Erträge zur Erhaltung der Ertragskraft dem Stiftungsvermögen zugeführt werden können.²¹⁴ Hierin einen allgemeinen Grundsatz zu erkennen, der auch auf die anderen Landesstiftungsgesetze anzuwenden wäre, überdehnte allerdings die Aussagekraft dieser Vorschriften, zumal auch die sächsische Vorschrift allein eine Zweifelsregelung ist, die nur anzuwenden ist, falls die Satzung keine anderen Regelungen enthält. Letztlich bleibt es also auch hier dem Willen des Stifters überlassen, in welcher Form das Vermögen erhalten bleiben soll.²¹⁵ Für den Fall, dass keine Satzungsregelung vorliegt, hat sich die Erhaltung des Stiftungsvermögens am Stifterwillen zu orientieren.²¹⁶ Falls der Stifter diesen ausdrücklich formuliert, ist seinem Willen nach der von *Hüttemann* geprägten Meinung Folge zu leisten.²¹⁷ Ansonsten ist die Art der Vermögensbindung vor allem aus der Art der Vermögenswidmung zu schließen. Wird der satzungsmäßige Zweck nach dem Stifterwillen zwingend durch den Vermögensgegenstand als solchem (Bsp. Theater, Schule, Krankenhaus, sog. *Anstaltsstiftung*)²¹⁸ erfüllt, muss dieser zur Erfüllung seiner Funktion erhalten werden. Allerdings tritt hier neben den Zweck der Erfüllung der Funktion die Erhaltung des Vermögensgegenstandes als eigenständiger Stiftungszweck.²¹⁹ Der wirtschaftliche Wert ist in diesem Fall nachrangig. Zum gegensätzlichen Ergebnis führt die Zweckwidmung bei Vermögensgegenständen, die der Erwirtschaftung von Erträgen dienen. Hier ist das im wirtschaftlichen Wert ausgedrückte Potential zur Erwirtschaftung von Erträgen von zentraler Bedeutung. Für diese Vermögensgegenstände wird vertreten, dass es in seiner Ertragskraft erhalten werden müsse, um dauerhaft dem Stiftungszweck zu dienen.²²⁰

Unterschieden werden muss für die Bewertung folglich nach der Zweckwidmung des Vermögens. Vermögen, das der unmittelbaren Zweckverfolgung gewidmet ist, dient nicht (vorrangig) der Erzielung von Erträgen. Eine Erhaltung der Ertragskraft ist folglich in diesen Fällen nicht erforderlich. Während allein zu Anlagezwecken gehaltenes Vermögen grundsätzlich auch jederzeit zur Realisierung von Wertsteigerungen oder um in ertragsträchtigere Investitionen umzuschichten veräußert werden kann, soll Anlagevermögen, das für die Zweckverwirklichung eingesetzt wird, der Organisation grundsätzlich dauerhaft dienen. Im Falle des für die Zweckverwirklichung eingesetzten Anlagevermögens ist insofern das Verfahren der fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ein sinnvolles Verfahren, als der Wertverlust bis zum vollständigen Wertverzehr über die gesamte Nutzungsdauer verteilt wird und insofern lediglich eine Bewertungsvereinfachung darstellt.²²¹ Hierbei ist zwar davon auszugehen, dass sich insbesondere durch das lineare Abschreibungsverfahren der Wertverzehr nach hinten verlagert und damit das Vermögen nicht jederzeit den Tatsachen entsprechend dargestellt wird, dieser Nachteil ist jedoch im Hinblick auf die Vereinfachung und die Unsicherheiten im Zusammenhang mit der wertmäßigen Zuordnung des Wertverzehrs zu den einzelnen Geschäftsjahren hinzunehmen.

Dem stehen diejenigen Vermögensgegenstände gegenüber, die zu Investitionszwecken gehalten werden. Hier steht die Erzielung von Erträgen im Vordergrund, die zur Zweckerreichung eingesetzt werden können. Um die Leistungsfähigkeit der Stiftung dauerhaft zu erhalten, müsste dieses Vermögen in seiner Ertragskraft erhalten werden. Folgt man der Ansicht, die dies fordert, müsste die Ertragskraft am Ende eines Geschäftsjahres mindestens derjenigen am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres entsprechen. Zur Bestimmung der Ertragskraft und damit zur Ermittlung desjenigen Wertes, den ein Vermögen am Ende eines Wirtschaftsjahres ohne Ertragskraftverlust haben muss, bestehen unterschiedliche ökonomische Ansätze. Dort stehen sich der zukunftsorientierte Ertragswert, der auf den Barwert sämtlicher zukünftiger Zahlungsströme, die aus dem Kapital erwirtschaftet werden können, abstellt,²²² und die vergangenheitsorientierte Kapitalerhaltung, die an eine geldwert- und damit inflationskorrigierte Kapitalerhaltung anknüpft, gegenüber.²²³ Auf den (zukunftsorientierten) Ertragswert

abzustellen, bedeutete allerdings, den Wert des Grundstockvermögens anhand von subjektiven Prognosen zu ermitteln, die objektiv nur in geringem Maße nachprüfbar sind.²²⁴

Des Weiteren stellen Modelle zur Berechnung des Ertragswertes auf die Annahmen vollkommener Information und eines vollkommenen Kapitalmarkts ab. Beide sind aber in der Realität nicht vorhanden. Ohne diese beiden Annahmen lässt sich der ermittelte Ertragswert jedoch nicht überprüfen.²²⁵ Aufgrund der mangelnden Verlässlichkeit und der damit entfallenden Vergleichbarkeit sind diese Modelle nicht geeignet, im Rahmen eines Jahresabschlusses den Wert des Grundstockvermögens zu bestimmen. Verlässlich ermittelbar weil vergangenheitsbezogen ist allein eine Kapitalwerterhaltung, die sich am amtlich bestimmten Verbraucherpreisindex bestimmt. Daneben spricht gegen die Ertragswerterhaltung, dass diese allein auf den erwirtschafteten Ertrag abstellt. Dies ist jedoch mit dem Wortlaut der Landesstiftungsgesetze, die ausdrücklich auf die Erhaltung des Vermögens abstellen, nicht mehr vereinbar. Unter der stiftungsrechtlichen Ertragskrafterhaltung ist folglich zu verstehen, dass der Wert des zu Investitionszwecken gehaltenen Anlagevermögens parallel zur Inflation steigen muss und sonstige Wertverluste ausgeglichen werden.²²⁶

Gegen ein Verständnis der Vermögenserhaltung als Erhaltung seiner Ertragskraft wird vorgebracht, dass dies eine implizite Pflicht zur Admassierung beinhaltet, die von den Landesstiftungsgesetzen gerade nicht gewollt ist.²²⁷ Die Verpflichtung zur Kapitalerhaltung könne dann sogar dazu führen, dass die Stiftungen ihre Erträge (nahezu) vollständig zur Kapitalerhaltung nutzen müssten. Hiergegen lässt sich allerdings einwenden, dass bei der Zugrundelegung eines Ertragskrafterhaltungskonzepts die Vermögenserhaltung nicht als Admassierung verstanden werden dürfte, die Definition der Admassierung folglich das Vermögenserhaltungskonzept voraussetzt. Zentrales Argument gegen das Verständnis der Vermögenserhaltung als Ertragskrafterhaltung ist allerdings, dass dies unauflösbare Konflikte mit dem Gemeinnützigkeitsrecht verursacht. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO erlaubt die Bildung freier Rücklagen nur in Höhe von einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus zehn Prozent der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel.

Diese in ihrer Höhe begrenzte Rücklage müsste genutzt werden, um sämtliche Wertverluste des zu erhaltenden Vermögens zu kompensieren. Bei einem Wertverlust, der die Höhe der Rücklage übersteigt, wären gemeinnützige Stiftungen gezwungen, zwischen der Erfüllung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsanforderungen und der Erfüllung der Anforderungen der Landesstiftungsgesetzen zu wählen.²²⁸

Die zugrundeliegende Frage ist folglich, ob das Grundstockvermögen wertmäßig zum Nominalwert oder in seiner Leistungsfähigkeit erhalten werden muss. Für Fragen des Jahresabschlusses kann die Festlegung auf ein Vermögenserhaltungskonzept jedoch dahinstehen. Sowohl die Erhaltung des Vermögens in seiner Ertragskraft als auch mit seinem Nominalwert müssten durch die Rechnungslegung der Stiftung nachprüfbar sein. Für beide Erhaltungskonzepte erfordert dies, dass das Vermögen möglichst mit seinem den tatsächlichen Umständen entsprechendem Wert bewertet werden muss. Folglich sind der Bewertung der betroffenen Vermögenswerte Marktwerte zugrunde zu legen, soweit diese zuverlässig zu bestimmen sind. Einer derartigen Bewertung steht nicht entgegen, dass es unter Umständen zu einem Buchgewinn kommt, der die gemeinnützigkeitsrechtliche Verwendungspflicht auslösen könnte. Gewinne, die durch Neubewertung und Umschichtungen innerhalb des Grundstockvermögens entstehen, verbleiben Teil des Grundstockvermögens und sind von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung dauerhaft ausgenommen.²²⁹ Dies muss auch der Jahresabschluss widerspiegeln. Gewinne aus Umschichtungen des Grundstockvermögens müssen folglich in der Gewinn- und Verlustrechnung unberücksichtigt bleiben, da es sonst zu einem zu hohen Ausweis von Mitteln käme, die zeitnah verwendet werden müssten.²³⁰ Gleiches gilt für den gegensätzlichen Fall von Verlusten aus Vermögensverwaltung sowie bei Abschreibungen auf das Grundstockvermögen.²³¹

Aus der Trennung in Nutz- und Investitionsvermögen folgt, dass unterschiedliche Bewertungsvorschriften für diese Kategorien erforderlich sind. Vermögensgegenstände, die zunächst für die dauerhafte Nutzung zur Zweckerreichung vorgesehen waren, aber eine Umwidmung erfahren und danach zu Anlagezwecken gehalten werden oder gar veräußert werden sollen, unterfallen ab diesem Zeitpunkt der Bewertung mit dem aktuellen

Zeitwert und müssen folglich neu bewertet werden.

Ergänzende Regelungen sind erforderlich für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Diese müssen als „Fremdkörper“ innerhalb der gemeinnützigen Organisation aufgrund der Maßgeblichkeit der Besteuerung und des Gläubigerschutzes zusätzlich nach den Regelungen des HGB Rechnung legen.

Einen stiftungsrechtlichen Sonderfall bildet die Verbrauchsstiftung. Mit ihrer Kodifizierung in § 80 Abs. 2 S. 2 BGB durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz ist klargestellt, dass das Stiftungsvermögen verbraucht werden darf, wenn dies dem Willen des Stifters entspricht.²³² Auch im Fall der Verbrauchsstiftung muss allerdings die Erfüllung des Stiftungszwecks langfristig sichergestellt sein. Das BGB vertypisiert diese Langfristigkeit im Fall der Verbrauchsstiftung mit mindestens 10 Jahren. Auch für die Verbrauchsstiftung spricht allerdings nichts gegen eine Bewertung zu Marktwerten. Vielmehr ermöglicht gerade diese eine Prognose über die Dauer der Zweckverfolgung.

3. Unternehmensbewertung

Bei der Bewertung des Grundstockvermögens stellt sich das Problem der Bewertung von Unternehmensbeteiligungen, sofern diese nicht an einem aktiven Markt gehandelt werden und für die sich keine Vergleichswerte zuverlässig ermitteln lassen. Möglich ist in diesen Fällen die Anknüpfung an die Einbringungswerte mit vorsichtiger Folgebewertung. Dies widerspricht jedoch dem etablierten Erfordernis der Bewertung mit Zeitwerten. Alternativ hierzu ist die Bewertung bereits auf der Ebene des Unternehmens, beispielsweise unter Zugrundelegung des Ertragswerts, möglich. Ein NPO-Jahresabschluss muss zweckmäßige und praktikable Vorschriften für die Bewertung derartiger Unternehmensbeteiligungen vorsehen.

Durch diese Bewertung kann zusätzlicher Aufwand entstehen. Organisationen, die Erträge aus derartigen Beteiligungen erzielen und damit Muttergesellschaft sind, ist derartiger zusätzlicher Aufwand allerdings zumutbar.

4. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO gestattet die Rückgewährung geleisteter Einlagen im Falle des Ausscheidens des Mitglieds, der Auflösung oder Aufhebung einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft sowie bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks. Gem. § 55 Abs. 3 AO sind die Vorschriften auch für Stiftungen anwendbar. Vereine betrifft die Vorschrift nicht.²³³ Die Rückgewähr geschieht allerdings auch bei Sacheinlagen grundsätzlich nur mit dem Wert, den die Sacheinlage im Zeitpunkt der Einlage hatte.²³⁴ Wird der Gegenstand in Natur herausgegeben, so ist die Wertdifferenz in Geld auszugleichen.²³⁵ Bei zurückzugewährenden Einlagen werden der gemeinnützigen Organisation folglich allein der Vermögenszuwachs sowie die Vermögenserträge zugewandt. Ziel des Zuwendenden ist es, der gemeinnützigen Organisation Vermögen zur Erwirtschaftung von Erträgen bis zu seiner Rückgewähr zu übertragen. Im Rahmen dieser Grundregel enthalten § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 (ggf. i.V.m. Abs. 3) AO zwei Erscheinungsformen. § 55 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 AO enthält den Fall des Ausscheidens von Mitgliedern aus einer gemeinnützigen Körperschaft. Dieser Fall unterscheidet sich von der zweiten Erscheinungsform des § 55 Abs. 2 Nr. 2 Var. 2 und 3, Nr. 4 (ggf. i.V.m. Abs. 3) AO dadurch, dass es das einzelne Mitglied im Rahmen der Satzung der jeweiligen Körperschaft in der Hand hat, die Rückgewähr durch sein Ausscheiden selbst herbeizuführen. Die zweite Erscheinungsform betrifft Fälle, in denen es in der Hand der Nonprofit-Organisation liegt, die Bedingung (Auflösung, Aufhebung, Wegfall des bisherigen Zwecks) für die Rückgewähr des Eigentums herbeizuführen. Der gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannte zivilrechtliche Anspruch sowie seine Ausprägungen müssen auch durch die Rechnungslegung widerspiegelt werden.

III. Steuerrechtliche Rücklagen

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Bildung von Rücklagen als Ausprägung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung sowie der ausschließlichen Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks eingeschränkt. Allein § 62 Abs. 1 AO gestattet es gemeinnützigen Organisationen unter bestimmten

Voraussetzungen, gemeinnützigkeitsrechtsunschädliche Rücklagen zu bilden. Aufgrund des Verweises in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO sind Mittel, die in Rücklagen eingestellt sind, der weiteren Pflicht zur zeitnahen Verwendung entzogen.²³⁶ In der Rechnungslegung müssen sämtliche Rücklagen gesondert ausgewiesen werden, um eine Kontrolle durch die Finanzbehörden zu ermöglichen.²³⁷

1. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO

§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO lässt Rücklagen zu, die erforderlich sind, damit die NPO ihren gemeinnützigen Zweck nachhaltig erfüllen kann. Erforderlich ist eine Rücklage dann, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Zweck ohne sie nicht nachhaltig erfüllen könnte.²³⁸ Hierfür muss die Organisation die Durchführung eines konkreten Vorhabens in einem angemessenen Zeitraum zumindest glaubhaft machen (z.B. Projektrücklage).²³⁹ Ebenfalls möglich sind sog. Betriebsmittelrücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben sowie Rücklagen zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.²⁴⁰ Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO müssen also durch ihren jeweiligen Zweck gerechtfertigt werden. Folglich müssen sie einzeln ausgewiesen und begründet werden.

2. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO

Rücklagen zur Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die für die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks erforderlich sind, sind gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich.²⁴¹ In ihrer Höhe sind diese durch die regulären Absetzungen für Abnutzung des jeweiligen zu ersetzenden Vermögensgegenstandes beschränkt. Höhere Zuführungen müssen begründet und ihre Voraussetzungen nachgewiesen werden. Voraussetzung für die Rücklage ist, dass die Neuanschaffung des jeweiligen Vermögensgegenstandes auch tatsächlich geplant und innerhalb eines angemessenen Zeitraums möglich ist.²⁴² Folglich müssen parallel zu den Rücklagen nach Nr. 1 der konkrete Zweck, nämlich der wiederzubeschaffende Vermögensgegenstand, und der Zeitrahmen für seine Wiederbeschaffung angegeben werden. Daneben sollten aus

Gründen der Nachvollziehbarkeit die bisherigen regulären Absetzungen für Abnutzung angegeben werden. Gegebenenfalls müssen die Gründe für höhere Zuführungen angegeben und nachgewiesen werden.

3. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

Die freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO dienen unter anderem dazu, das (Stiftungs-) Vermögen in seiner Ertragskraft erhalten zu können.²⁴³ In diese Rücklage dürfen maximal ein Drittel des Überschusses der Vermögensverwaltung sowie zusätzlich maximal 10% der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel eingestellt werden. Die Berechnung dieser Maximalhöhe ist umstritten. Die Finanzverwaltung berücksichtigt die Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs und die Überschüsse aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.²⁴⁴ Nach anderer Ansicht können nur Mittel in die Rücklage eingestellt werden, die am Ende des Geschäftsjahres noch nicht verwendet sind.²⁴⁵

Um den Überschuss aus der Vermögensverwaltung zu ermitteln, müssen von den Einnahmen die Unkosten abgezogen werden.²⁴⁶ Als Unkosten sind in diesem Zusammenhang diejenigen Kosten zu verstehen, die für einen Steuerpflichtigen Werbungskosten i.S.v. § 9 EStG wären.²⁴⁷ Nicht realisierte Wertschwankungen im Bereich der Vermögensverwaltungen sind nicht zu berücksichtigen.²⁴⁸

4. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO

Ist eine gemeinnützige Organisation an einer Gesellschaft beteiligt, so kann sie gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO Rücklagen für den Erwerb weiterer Gesellschaftsrechte bilden. Der Erwerb weiterer Gesellschaftsrechte muss hierbei dem Erhalt der bestehenden prozentualen Beteiligung an der Gesellschaft dienen. Folglich ist eine Bildung von Rücklagen für den erstmaligen Erwerb von Anteilen nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht möglich.²⁴⁹ Ebenfalls ist eine Nutzung der Mittel für eine Erhöhung der prozentualen Beteiligung ausgeschlossen.²⁵⁰ Des Weiteren werden Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO auf die freie Rücklage gem. § 62

Abs. 1 Nr. 3 AO angerechnet.²⁵¹ Andererseits ist im Falle der Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO die Herkunft der Mittel irrelevant.²⁵² Um eine sinnvolle Kontrolle zu ermöglichen, muss in Bezug auf Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO angegeben werden, für welche Beteiligungen sie gebildet werden und inwiefern sie die freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO mindert.

IV. Behandlung von Verlusten aus der Vermögensanlage

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit dem Kapital gemeinnütziger Organisationen stellt sich im Zusammenhang mit der Behandlung von Verlusten im Rahmen der Vermögensverwaltung der Nonprofit-Organisation. Die Frage der Behandlung von Verlusten ist unter stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten zu betrachten.

1. Steuerrecht

Die Frage des Verlusts der Gemeinnützigkeit bezieht sich auf die gemeinnützigkeitskonforme Behandlung entstandener Verluste im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. im Rahmen der Verwaltung des Vermögens einer gemeinnützigen Organisation. Nachdem die stiftungsrechtlichen Erwägungen nur Stiftungen betrafen, sind die folgenden Erwägungen für sämtliche gemeinnützigen Organisationen relevant.

a. Verluste aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Zu Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gibt es zwei zentrale Entscheidungen des BFH.²⁵³ In diesen Urteilen sah der BFH das entscheidende Problem nicht in der Entstehung der Verluste, sondern in deren Ausgleich mit (zweckgebundenen) Mitteln des Vereins. Erst der Ausgleich von Verlusten aus einem Geschäftsbetrieb durch zweckgebundene Mittel verletzt § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO.²⁵⁴ Allerdings gesteht der BFH gemeinnützigen Organisationen in Anbetracht der häufig

ehrenamtlich tätigen und betriebswirtschaftlich nicht geschulten Mitglieder der Leitungsorgane zu, auf Fehlkalkulationen beruhende Verluste innerhalb eines Jahres durch Mittel, die nicht zur Förderung des steuerbegünstigten Zwecks bestimmt sind, auszugleichen, ohne dass dies im Jahr der Entstehung die Gemeinnützigkeit gefährdet.²⁵⁵

b. Verluste aus Vermögensverwaltung

Verluste aus der Vermögensverwaltung können grundsätzlich in zwei Kategorien entstehen: zum einen als laufende Verluste als negative Ergebnisse der Vermögensverwaltung (bspw. Nachschusspflicht oder Investition in vermietete Immobilie) und zum anderen Verluste in der Substanz als Verluste aufgrund von Vermögensumschichtungen und Buchwertverluste aufgrund außerplanmäßiger Abschreibungen.²⁵⁶ Der Anwendungserlass zur AO sieht vor, dass die Regelungen bezüglich der Verluste aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf die Vermögensverwaltung entsprechend anzuwenden seien.²⁵⁷ Im Rahmen der Entstehung der Verluste bestehen jedoch qualitative Unterschiede, die eine differenzierte Betrachtung erforderlich machen. So entstehen Buchverluste bereits mit dem (ermittelten) Wertverlust der Anlage. Während Verluste im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs jedoch aufgrund vorhandener Gläubiger ausgeglichen werden müssen, besteht dieser Zwang mangels Gläubigern im Rahmen der Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht.²⁵⁸ Auch der Fall einer Veräußerung unterhalb des Einkaufspreises, durch den sich der bisher rein bilanzielle Verlust „realisiert“, ist wirtschaftlich ein reiner Aktivtausch, der einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens durch einen anderen ersetzt. Sofern der entstandene Verlust jedoch nicht durch zweckgebundene Mittel ausgeglichen wird, kann hierin keine gemeinnützigkeitsschädliche Verwendung gesehen werden.²⁵⁹ Substanzverluste ohne Ausgleich durch zweckgebundene Mittel sind damit nicht gemeinnützigkeitsschädlich.

Laufende Verluste stehen den Verlusten aus wirtschaftlichen Gewerbebetrieben näher. Auch diese erschöpfen sich nicht in Buchverlusten oder Aktiv-Täuschen, sondern müssen tatsächlich ausgeglichen werden. Allerdings ist zu beachten, dass für gemeinnützige

Organisationen eine Pflicht besteht, ihre Mittel wirtschaftlich anzulegen.²⁶⁰ Hieraus schließt der BFH, dass gemeinnützigen Organisationen ein Ermessensspielraum entsprechend der Business Judgment Rule § 93 Abs. 1 S. 2 AktG zusteht. Danach ist es unschädlich, wenn (laufende) Verluste aus der Vermögensverwaltung durch die Veräußerung anderen Vermögens ausgeglichen werden.²⁶¹ Auch diese Verluste führen folglich nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit, sofern die Kriterien des BFH eingehalten wurden.

2. Stiftungsrecht

Stiftungsrechtlich ist der Vorstand grundsätzlich verpflichtet, das Vermögen der Stiftung zu erhalten. Dies schließt auch die Vermögensanlage ein. Diese darf grundsätzlich nicht zur Schmälerung des Stiftungsvermögens führen. Vereinzelt wird diese Regelung dadurch aufgeweicht, dass diese Regelung mittelfristig verstanden wird,²⁶² weder der Wortlaut der Landesstiftungsgesetze noch die Systematik der Landesstiftungsgesetze stützen jedoch diese Ausnahme. So wäre die Möglichkeit einzelner Landesstiftungsgesetze, im Einzelfall Ausnahmen von der Verpflichtung zur Vermögenserhaltung zuzulassen, nicht erforderlich, wenn das Gesetz als solches diese bereits zuließe.²⁶³ Des Weiteren entzöge eine derartige Auslegung das Stiftungsvermögen zeitweise der Kontrolle der Stiftungsaufsicht, indem die Stiftung eigenständig über mittelfristige Verletzungen des Vermögenserhaltungsgebotes entscheiden dürfte.²⁶⁴ Das Stiftungsvermögen ist folglich jährlich in seinem Bestand zu erhalten. Im Fall von Verlusten werden stiftungsrechtlich ebenfalls die Maßstäbe der Business Judgment Rule angewandt, sodass auch stiftungsrechtlich ein laufender Verlust unproblematisch ist, wenn die Anlageentscheidung den Anforderungen der Business Judgment Rule standhält.²⁶⁵ Es bietet sich jedoch an, *Hüttemann* und *Schön* folgend (nicht verwendungspflichtige) Gewinne (anteilig) und Verluste gegen eine „Umschichtungsrücklage“ zu buchen, um Wertschwankungen aufzufangen.²⁶⁶

C. Steuerbemessung

Betreibt eine gemeinnützige Organisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so unterliegt dieser gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG der Körperschaftsteuer. Die Einkommensbemessung erfolgt hierbei nach dem auch für voll steuerpflichtige Unternehmen geltenden Schema.²⁶⁷ Folglich ist eine Trennung der Sphären der Gemeinnützigkeit und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs schon allein zur Einkommensbemessung erforderlich.²⁶⁸

D. Zwischenergebnis

Ziel eines einheitlichen Jahresabschlusses für gemeinnützige Organisationen ist es, einheitliche Vorschriften für sämtliche gemeinnützigen Organisationen zu schaffen, mithilfe derer sich möglichst sämtliche Nachweispflichten dieser Organisationen erfüllen lassen.²⁶⁹ Diese Nachweispflichten ergeben sich aus den berechtigten Interessen der Adressaten des Jahresabschlusses. Adressaten bestehen sowohl intern als auch extern. Gesetzlich normiert sind die Informationsinteressen jedoch nur für die Steuerbehörden und die Stiftungsaufsicht. Für die Steuerbehörden ergeben sich diese aus § 63 Abs. 3 AO, für die Stiftungsaufsicht aus den Nachweispflichten der Stiftungsgesetze der Länder. Demnach müssen der Erhalt des Stiftungsvermögens und die zeitnahe Verwendung der Mittel zur Zweckverfolgung nachgewiesen werden. Weitere Adressaten sind die Leitungsorgane der Organisationen, ihre Mitglieder bzw. Gesellschafter, Gläubiger, Stifter und Spender und die allgemeine Öffentlichkeit. Deren Interessen decken sich weitgehend mit denen der Finanzbehörden in Bezug auf die Verwendung der zugewandten und erwirtschafteten Mittel und dem Anteil der Verwaltungskosten am Gesamtaufwand. Für (zukünftige) Spender treten weitere Transparenzinteressen wie beispielsweise die Offenlegung der Vergütung der Bezüge der Entscheidungsträger der Organisation hinzu.

Für die Entscheidungsträger der Organisation sind daneben relevant die dauerhafte Sicherstellung der Tätigkeit, die Ertragslage, der Bestand der Rückstellungen und die Insolvenzkontrolle. Vorschriften für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen müssen diesen Anforderungen gerecht werden. Konflikte können sich daraus ergeben, dass Organisationen in ihren Satzungen andere Vorgaben zur Rechnungslegung machen. Dies steht jedoch den gemachten Ausführungen zu den Anforderungen an einen zweckmäßigen Jahresabschluss nicht entgegen.

Aus den erläuterten Interessen und insbesondere den zu integrierenden Vorschriften des Steuerrechts ergeben sich konkrete Anforderungen an den Jahresabschluss. Dies schließt die Erfassung der Mittelverwendung als laufende Kosten und nicht als Gewinnausschüttung, die Bewertung von (teil-) unentgeltlichen Zuwendungen mit dem beizulegenden Zeitwert und die bilanzielle Berücksichtigung von Mitteln erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses ein. Demgegenüber sind aber auch Verbindlichkeiten und Rückstellungen als Mittelverwendung anzusehen. Bei der Bildung steuerrechtlicher Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO sind die zu verwendenden Mittel zugrunde zu legen, nicht der Jahresüberschuss.

Das Grundstockvermögen ist zur Kontrolle der Vermögenserhaltung und der dauerhaften (finanziellen) Leistungsfähigkeit der Organisation entsprechend seiner Widmung in Nutz- und Investitionsvermögen einzuteilen. Unabhängig vom angewandten Kapitalerhaltungskonzept ist das Investitionsvermögen mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, der vorzugsweise durch Vergleichswerte an einem aktiven Markt zu ermitteln ist. Für Unternehmensbeteiligungen, für die kein Markt besteht, ist zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts die Ertragswertmethode anzuwenden. Bezüglich der Erträge des Grundstockvermögens ist bei der Beurteilung bestehender Vorschriften und der Entwicklung eines Regelungskonzepts ist zu beachten, dass dingliche bzw. wirtschaftliche Substitutionen innerhalb des Grundstockvermögens nicht erfolgswirksam sind. Zurückzugewährendes Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 (ggf. i.V.m. Abs. 3) AO muss im Anhang erläutert werden muss, aber ansonsten innerhalb des Grundstockvermögens erfasst werden.