Bestehende gesetzliche Vorschriften

In Anbetracht der entwickelten Anforderungen an den NPO-Jahresabschluss ist zu untersuchen, ob die bestehenden gesetzlichen Vorschriften diesen Anforderungen gerecht werden. Hierfür sind zunächst die einschlägigen Vorschriften zu ermitteln.

A. Eingetragener Verein

I. Bürgerliches Gesetzbuch

Für den eingetragenen Verein bestehen nur rudimentäre Vorschriften zu Rechnungslegung.[270] Für den Verein gelten aufgrund der Verweisung in § 27 Abs. 3 BGB die Rechnungslegungsvorschriften des Auftragsrechts.[271] Demnach hat die Geschäftsführung des Vereins entsprechend § 259 Abs. 1 BGB eine „die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen oder der Ausgaben enthaltende Rechnung“ zu erstellen und die dazugehörigen Belege vorzulegen. Des Weiteren muss zur Vermeidung der persönlichen Haftung des Vereinsvorstands aus § 42 Abs. 2 S. 2 BGB die Insolvenz feststellbar sein.

Ausgangspunkt der Rechnungslegung des eingetragenen Vereins ist das Auftragsrecht (§ 666 i.V.m. §§ 259, 260 BGB). Rechenschaft im Sinne des Auftragsrechts ist grundsätzlich umfassend nach Beendigung des Auftrags und gegenüber dem Auftraggeber abzulegen.[272] Die Lehre modifiziert diese Vorschrift im Rahmen der Auslegung und fordert eine periodische Rechnungslegung. Abrechnungsperiode ist hierbei das Geschäftsjahr.[273] Die Rechenschaftspflicht des Vereins besteht gegenüber seinen Mitgliedern.[274] Gem. § 259 Abs. 1 BGB ist Rechenschaft durch eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben abzulegen. Diese Zusammenstellung muss insgesamt klar, übersichtlich und aus sich heraus verständlich sein.[275] Fraglich ist, ob die Rechenschaftspflicht auch

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ein Bestandsverzeichnis des Vermögens des Vereins umfasst. Die Literatur belässt es bei der Pflicht zur Vorlage „in gewissen Abständen oder auf Anfrage“.[276] Für die entsprechende Anwendung spricht vor allem die vergleichbare Interessenlage. § 260 Abs. 1 Alt. 2 BGB regelt den Fall, dass über den Bestand eines „Inbegriffs von Gegenständen“ Auskunft zu erteilen ist. Unter einem „Inbegriff von Gegenständen“ ist „jede Mehrheit von Vermögensgegenständen, Sachen wie Rechte oder Forderungen …, bei der die Einheitlichkeit des Rechtsgrundes, der zur Herausgabe oder Auskunftserteilung verpflichtet, das Band bildet, welches jene Mehrheit zum Inbegriff vereinigt,“ zu verstehen.[277] Hierunter fallen auch Zusammenfassungen von Rechten wie beispielsweise Unternehmen.[278] Verglichen mit der Situation des Vereins, in dem der Vorstand in einer treuhänderischen Stellung das Vereinsvermögen als Einheit der Vermögensgegenstände und Rechte des Vereins verwaltet,[279] das er erhalten muss, ist eine vergleichbare Rechtslage gegeben. Vom Vorstand ist folglich auch periodisch ein Bestandsverzeichnis des Vermögens zu erstellen. Weiterer Teil der Rechenschaftspflicht des Vereinsvorstandes nach dem BGB ist es, einen Geschäftsbericht mit sämtlichen wichtigen Ereignissen zu erstellen.[280]

II. Handelsgesetzbuch

Eingetragene Vereine sind keine Kaufleute kraft Rechtsform.[281] Anwendbar sind die Vorschriften des HGB allerdings auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, sofern diese die Anforderungen des § 1 HGB erfüllen. In diesem Fall beschränkt sich die Verpflichtung zur Rechnungslegung nach dem HGB allerdings auf das Vermögen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.[282]

III. Zwischenergebnis

Die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches sind lückenhaft und lassen Vereinen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Auch besteht für Vereine grundsätzlich keine zivilrechtliche Pflicht zur externen Rechnungslegung.[283] Es ist weder sichergestellt, dass die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechnungslegung eingetragener Vereine den Interessen der Rechnungslegungsadressaten gerecht wird, noch sind die Abschlüsse mehrerer eingetragener Vereine vergleichbar. Für Vereine bestehen folglich keine gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften, die den Jahresabschluss zweckmäßig regeln.

B. Nichtrechtsfähige Vereine

Trotz und entgegen der Verweisung des § 54 BGB auf das Gesellschaftsrecht wird nach allgemeiner Ansicht auf den nichtrechtsfähigen (Ideal-)Verein weitgehend das Vereinsrecht des eingetragenen Vereins angewendet.[284] § 27 Abs. 3 BGB, der für die Rechnungslegungspflicht des Vereinsvorstands auf die Vorgaben des Auftragsrechts verweist, ist inkl. seiner Auslegung auch auf den nichtrechtsfähigen Verein anwendbar.[285] Insofern kann auf die oben gemachten Ausführungen zum rechtsfähigen (Ideal-)Verein verwiesen werden.

C. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts

Für die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts ergeben sich Vorschriften in Bezug auf den Jahresabschluss aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB), den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen sowie sofern einschlägig dem Handelsgesetzbuch (HGB), dem Publizitätsgesetz und geschäftszweigspezifischen Rechtsvorschriften.[286] Die zivilrechtlichen Vorschriften für die Rechnungslegung sind dabei grundsätzlich unabhängig von der Anerkennung der Gemeinnützigkeit und einer möglichen Steuerbefreiung.[287]

I. Bürgerliches Gesetzbuch

Für die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts verweist § 86 Abs. 1 BGB auf die Vorschriften zum eingetragenen Verein, die wiederum auf

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

das Auftragsrecht verweisen.[288] Die §§ 259, 260, 666, 27 Abs. 3 BGB finden damit auch für die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts Anwendung.[289] Gemäß den Vorschriften des BGB sind die Stiftungen gem. § 259 Abs. 1 BGB zu einer geordneten periodischen Zusammenstellung von Einnahmen und Ausgaben und gem. § 260 Abs. 1 BGB zur Führung eines Bestandsverzeichnisses des Vermögens verpflichtet. Darüber hinaus muss gem. § 42 i.V.m. § 86 Abs. 1 BGB die Insolvenz feststellbar sein.[290]

Die Vorschriften des BGB gelten allerdings nur subsidiär gegenüber den jeweiligen Stiftungsgesetzen der Länder.[291] Dies liegt darin begründet, dass die Rechnungslegung eine wesentliche Voraussetzung für die Stiftungsaufsicht der Länder ist. Dem steht auch der Vorrang des Bundesrechts gem. Art. 31 GG nicht entgegen, da der Verweis auf das Vereinsrecht ohnehin dispositiv ist.[292] Die Vorgaben des BGB können also auch durch die Stiftungssatzung abbedungen werden.[293] Allerdings bestehen Parallelen der Rechnungslegung nach den jeweiligen Stiftungsgesetzen und den Vorschriften des BGB. Die von den Landesstiftungsgesetzen vorgeschriebene Jahresabrechnung ist vergleichbar mit der Zusammenstellung von Einnahmen und Ausgaben im Rahmen der Rechenschaftspflicht aus § 259 Abs. 1 BGB, das Bestandsverzeichnis mit der Vermögensübersicht und der Geschäftsbericht mit dem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.[294]

Unmittelbare gesetzliche Regelung wäre das BGB damit nur in denjenigen Bundesländern, deren Landesstiftungsgesetze keine abweichenden oder weitergehenden Vorschriften enthalten. Mittlerweile haben jedoch sämtliche Bundesländer Stiftungsgesetze erlassen, die (zumindest vage) Vorgaben für die Rechnungslegung von Stiftungen enthalten. Da die Vorschriften des BGB folglich für Stiftungen nicht mehr von Bedeutung sind, sollen hier nur in Grundzügen auf die Besonderheiten von Stiftungen hingewiesen werden.

Die Regelungen des Auftragsrechts sind in Bezug auf die Stiftung in zweierlei Hinsicht problematisch. Zum einen existiert kein Auftraggeber mit Rechten und Pflichten entsprechend § 662 BGB. Die Stiftung ist ein verselbständigtes zweckgebundenes Vermögen, der Vorstand allein der Erfüllung des Stiftungszwecks verpflichtet.[295] Des Weiteren handelt der

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vorstand im Rahmen einer fortgesetzten Geschäftsführung, nicht zur Erfüllung eines (kurzfristigen) Auftrags i.S.v. § 662 BGB. Auch sind die Verpflichtungen des BGB auf eine interne Rechnungslegung bezogen, eine externe Rechnungslegung sieht das BGB nicht vor.[296] Dieser Konflikt muss folglich im Rahmen der Auslegung aufgelöst werden. So erfolgt die Rechnungslegung grundsätzlich gegenüber den satzungsmäßigen Kontrollorganen der Stiftung und der Stiftungsaufsicht.[297] Das Recht der Stiftungsaufsichtsbehörde, nach § 666 BGB umfassend und nach Belieben Rechenschaft zu verlangen, ist jedoch durch die Grundrechtssubjektivität der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts auf die sog. Anlassaufsicht beschränkt.[298] Zeitlich wird die Rechnungslegungspflicht von der h.M. als Pflicht zur periodischen Abrechnung verstanden.[299] Abrechnungsperiode ist das Geschäftsjahr.[300]

II. Landesstiftungsgesetze

Nachdem sämtliche Bundesländer Stiftungsgesetze erlassen haben, die Regelungen zur Rechnungslegung enthalten, sind diese vorrangige gesetzliche Grundlage für die Rechnungslegung von rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts.[301] Innerhalb des persönlichen Anwendungsbereichs der Landesstiftungsgesetze gibt es zwei Fallgruppen:[302]

Ein Teil der Landesstiftungsgesetze regelt die Rechnungslegung im Rahmen der Stiftungsaufsicht.[303] Die übrigen Bundesländer regeln sie als Teil der Vorschriften über die Verwaltung der Stiftungen.[304] Auch diese verpflichten die Länder jedoch, ihre Jahresrechnung der Stiftungsaufsicht (auf Verlangen)[305] vorzulegen.

Der Stiftungsaufsicht unterfallen nur die sogenannten öffentlichen Stiftungen, also diejenigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die überwiegend gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgen, und in einigen Bundesländern die Stiftungen des öffentlichen Rechts.[306] Diesen stehen die privatnützigen Stiftungen gegenüber, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen. In der deutlichen Mehrzahl der Bundesländer, die die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechnungslegung als Teil der Stiftungsaufsicht regeln, sind diese von der Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber der Aufsichtsbehörde ausgenommen.[307] Gemeinnützige rechtsfähige Stiftungen verfolgen jedoch ausschließlich und unmittelbar einen gemeinnützigen, öffentlichen Zweck i.S.d. §§ 51 ff. AO. Sie fallen damit zwingend unter die Stiftungsaufsicht nach den Landesstiftungsgesetzen. Vorschriften zur Stiftungsverwaltung betreffen demgegenüber sämtliche Stiftungen, die unter das jeweilige Landesstiftungsgesetz fallen. Dies ist mit rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts in allen Bundesländern der Fall. Sämtliche Landesstiftungsgesetze enthalten die Pflicht, den Jahresabschluss bei der zuständigen Aufsichtsbehörde einzureichen.[308] Folglich sind die Rechnungslegungsvorschriften beider Fallgruppen auf diese stets anzuwenden.

Die inhaltliche Ausgestaltung der Landesstiftungsgesetze ist uneinheitlich und variiert teils stark in Bezug auf die Detailtiefe der Regelung als auch die inhaltlichen Anforderungen. Während es das sächsische und das baden-württembergische Landesstiftungsgesetz bei der Verpflichtung zur Rechnungsführung „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ belassen,[309] fordert die Mehrzahl der Landesstiftungsgesetze mit ähnlichen Formulierungen (mindestens) eine Jahres(ab)rechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.[310] Dabei wird der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks teilweise als Teil der Jahres(ab)rechnung, teils als davon getrenntes Dokument betrachtet.[311] Acht Länder beziehen sich in unterschiedlicher Form auf die Verpflichtung zu einer ordnungsgemäßen Buchführung, vier von ihnen beziehen sich ausdrücklich auf die „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.“[312] Daneben sehen einige Landesstiftungsgesetze die Verpflichtung vor, dass das Vermögen der Stiftung von anderem Vermögen getrennt zu halten sei.[313] Das bayrische Stiftungsgesetz sieht des Weiteren vor, dass Stiftungen vor Beginn eines jeden Geschäftsjahres einen Voranschlag aufstellen sollen. Aufgrund der Ausgestaltung als Sollvorschrift kann hiervon jedoch bei Vorliegen besonderer Gründe oder einer entsprechenden Satzungsvorschrift abgewichen werden.[314]

Da allerdings kein Landesstiftungsgesetz die verwendeten Begriffe

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

definiert, ist unklar, wie die Vorgaben der unterschiedlichen Landesstiftungsgesetze zu verstehen sind. Der Begriff der Jahres(ab)rechnung ist lediglich als Oberbegriff zu verstehen, der sowohl durch die Erstellung einer Einnahmen-/ Ausgabenrechnung zuzüglich Vermögensrechnung als auch durch die Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses ausgefüllt werden kann.[315] Bei der inhaltlichen Ausgestaltung kann trotz Ähnlichkeiten jedoch nicht allein auf den kaufmännischen Jahresabschluss zurückgegriffen werden.[316] Vielmehr muss sich die Rechnungslegung der Stiftung an den stiftungsrechtlichen Besonderheiten orientieren. Diese werden gesehen in der Verfolgung des Stiftungszwecks mithilfe des Stiftungsvermögens und dem damit einhergehenden Zweck der Rechnungslegung der Stiftung, die Bestimmbarkeit des Stiftungsvermögens und der zur Verfügung stehenden Mittel sowie die Dokumentation der Verwendung eben dieser zu gewährleisten.[317] Gegen eine Übertragung der Vorschriften des HGB sprechen auch die unterschiedlichen Ziele der handelsrechtlichen und der landesstiftungsrechtlichen Rechnungslegung. Während die handelsrechtliche Rechnungslegung vorrangig der Ausschüttungsbemessung und dem Gläubigerschutz dient, erfüllt die stiftungsrechtliche Rechnungslegung Interessen der Stiftungsaufsicht.[318] Für die Annahme einer eigenständigen Rechnungslegung nach den Landesstiftungsgesetzen spricht auch der Wortlaut der diversen Landesstiftungsgesetze. So wird der Begriff der Jahres(ab)rechnung vom HGB nicht verwendet. Auch sehen einige Stiftungsgesetze ausdrücklich die Vermögensübersicht als Bestandteil der Jahres(ab)rechnung vor.[319] Auch diese sieht § 242 Abs. 3 HGB nicht vor, sofern man die Vermögensübersicht nicht mit der Bilanz des § 242 Abs. 3 HGB gleichsetzt. Es kann folglich für den Inhalt der Jahres(ab)rechnung nach den Landesstiftungsgesetzen nicht auf das HGB zurückgegriffen werden.

Mangels gesetzlicher Ausgestaltung weist *Orth* für die Darstellung der Einnahmen und Ausgaben folgerichtig darauf hin, dass den Stiftungen eine große Gestaltungsfreiheit bleibt, innerhalb derer sämtliche anerkannten Formen der Rechnungslegung genutzt werden können. Dies schließt selbst die Wahl der „Strömungsgrößen für die Darstellung“ ein. So steht es den Stiftungen frei zwischen den Strömungspaaren Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben bzw. Ertrag und Aufwand zu wählen.[320]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Hiervon sind allerdings zwei Ausnahmen zu beachten. Während das saarländische Stiftungsgesetz ausdrücklich den Ausweis der Höhe und der Verwendung der Erträge fordert,[321] ist nach dem schleswig-holsteinischen Landesstiftungsgesetz über Einnahmen und Ausgaben Buch zu führen.[322] Dies macht unterschiedliche Nachweise erforderlich. Während Aufwendungen und Erträge klassischerweise in einer Erfolgsrechnung dargestellt werden, dient der Darstellung von Einnahmen und Ausgaben die Cash-Flow-Rechnung.

Auch für die Vermögensübersicht der Stiftungen gibt es nur geringe Vorgaben. Einige Minimalvoraussetzungen müssen allerdings erfüllt sein. Es gilt das Stichtagsprinzip. Demnach ist das Vermögen der Stiftung zum Aufstellungsstichtag auszuweisen. Dies muss das gesamte Vermögen der Stiftung, nicht allein das Grundstockvermögen umfassen. Daneben sind weder die Form noch der Inhalt der Vermögensübersicht vorgegeben. Nach *Orth* dürften aber artund wertmäßige Angaben zum Vermögen ausreichen.[323] Die Vorgabe von § 42 i.V.m. § 86 Abs. 1 BGB, dass durch die Buchführung die Überschuldung feststellbar sein muss, bleibt zu beachten.

Hinsichtlich der Verpflichtung auf die „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ ist umstritten, ob diese den im HGB kodifizierten und teils vom BFH konkretisierten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. Für eine Anwendung der GoB des HGB lässt sich vor allem der Wortlaut anführen. Dies wird allerdings durch die sehr uneinheitliche Wortwahl (s.o.) geschmälert. Insbesondere die saarländische Formulierung („Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung“) geht von einer Mehrzahl an möglichen Regelkomplexen aus. Auch die Terminologie der Landesstiftungsgesetze, die der Kameralistik entstammt, wird einer Anwendung der handelsrechtlichen GoB entgegengehalten. Hieraus wird geschlossen, dass nur diejenigen GoB anzuwenden seien, die auch Bestandteil der Kameralistik sind.[324] Entscheidendes Argument ist jedoch, dass sich die Ziele der Jahresabschlüsse gewinnorientierter Unternehmen und gemeinwohlorientierter Stiftungen deutlich unterscheiden. Wenn aber nach herrschender Meinung die GoB deduktiv aus den Zwecken der Rechnungslegung abzuleiten sind[325] bzw. das deduktive Elemente innerhalb der hermeneutischen Herangehensweise stark betont wird,[326]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

können diese für gemeinnützige Organisationen und gewinnorientierte Unternehmungen nicht übereinstimmen.[327] Sinnvoll erscheint es jedoch, die materiellen GoB ergänzend oder ausfüllend heranzuziehen, wo keine spezifisch gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entgegenstehen.[328] Weitestgehend unstreitig ist hierbei die Anwendung der formellen GoB sowie der Grundsätze der materiellen Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) sowie des Anschaffungskostenprinips (§ 253 HGB).[329]

Der von einigen Bundesländern geforderte getrennte Nachweis des Bestands und der Veränderungen im „Stiftungsvermögen“ erfordert einen gesonderten Ausweis. Unter dem Verweis auf das Stiftungsvermögen ist in diesem Zusammenhang das Grundstockvermögen, das in seinem Bestand zu erhalten ist, zu verstehen.[330]

Auch die stiftungsrechtliche Rechnungslegung ist jedoch nicht auf Publizität und Transparenz ausgerichtet sondern dient primär der Rechenschaft gegenüber den Landesstiftungsbehörden.[331] Ziel der Rechnungslegung diesen gegenüber ist der Nachweis der Erfüllung der Anforderungen der Landesstiftungsgesetze, insbesondere der Erhaltung des Stiftungsvermögens und der satzungsmäßigen Verwendung der Stiftungsmittel.[332]

III. Handelsgesetzbuch

Wie Vereine sind auch Stiftungen grundsätzlich keine Kaufleute.[333] Die Rechnungslegungsvorschriften für Kaufleute der §§ 238 ff. HGB gelten aber auch für gemeinnützige Stiftungen, wenn diese als sog. Unternehmensträger-Stiftungen ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB unterhalten.[334] Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die die Voraussetzungen von § 1 HGB erfüllen, sind zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet.

IV. Zwischenergebnis

Nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften haben Stiftungen zumindest

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine detaillierte Einnahmen-Überschuss-Rechnung, eine Vermögensübersicht und einen Verwendungsbericht zu erstellen.[335] Detaillierte Rechnungslegungsvorschriften bestehen für Stiftungen damit nicht. Vielmehr genießen diese bei der Ausgestaltung der von den Landesstiftungsgesetzen geforderten Nachweise eine große Freiheit. Da die Landesstiftungsgesetze nur die Erfüllung ihrer eigenen Nachweispflichten fordern, ist hierdurch nicht sichergestellt, dass auch die Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen, die sich nicht aus den Landesstiftungsgesetzen ergeben, insbesondere diejenigen des Steuerrechts und externer Adressaten, erfüllt werden. Des Weiteren sind die Jahresabschlüsse aufgrund der großen Flexibilität nicht vergleichbar.

D. Nichtrechtsfähige Stiftungen

Die nichtrechtsfähige Stiftung unterliegt nicht den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen. Die Vorschriften für den Jahresabschluss ergeben sich damit aus den allgemeinen Gesetzen.[336] Dabei ist zu beachten, dass eine entsprechende Anwendung der §§ 80 ff. BGB ausgeschlossen ist.[337] Die sonstigen allgemeinen Gesetze enthalten jedoch für nichtrechtsfähige Stiftungen keine Rechnungslegungsvorgaben. Eine Pflicht zur externen Rechnungslegung kann sich allenfalls im Falle der Einordnung der Stiftung als Schenkung unter Auflage i.S.v. § 525 Abs. 1 BGB als Nebenpflicht oder im Falle der Einordnung als Treuhandverhältnis gem. (§ 675 Abs. 1 Hs. 1), § 666 i.V.m. § 259 Abs. 1 BGB gegenüber dem Stifter bestehen. Interne Rechnungslegungspflichten oder solche gegenüber einem Aufsichtsorgan können sich allenfalls aus der Rechtsstellung des Treuhänders ergeben. Grundsätzlich hat der Treuhänder das Stiftungsvermögen als Sondervermögen getrennt zu halten und als Treuhandvermögen in seine Rechnungslegung einzubeziehen.[338] Für nichtrechtsfähige Stiftungen bestehen damit keine einheitlichen Vorgaben für ihren Jahresabschluss.

E. Gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Haftung (gGmbH)

Die zentralen Vorschriften für die Rechnungslegung gemeinnütziger GmbHs ergeben sich wie auch für gewinnorientierte GmbHs aus dem HGB. Daneben bestehen aber auch für die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften Rechnungslegungsvorschriften aus anderen Gesetzen, die ebenfalls in Folge dargestellt werden sollen.

I. Handelsgesetzbuch[339]

Gem. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet gem. den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung Bücher zu führen und Rechnung zu legen. Gem. § 13 Abs. 3 GmbHG i.V.m. § 6 Abs. 1 HGB ist jede GmbH zwingend Kaufmann.[340] Folglich gelten die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 - 263 HGB. Darüber hinaus gelten für die GmbH auch die Vorschriften für Kapitalgesellschaften der §§ 264 bis 289 HGB.[341] Diese beiden Regelungskomplexe bilden die Vorgaben für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften. Die Regelungen des HGB beruhen dabei in weiten Teilen auf der 4. und 7., und 8. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie, die durch die sog. „Modernisierungsrichtlinie“[342] 2003 erheblich geändert wurden, in ihrer zuletzt durch das BilMoG (BGBl. 2009 I, S. 1102) modernisierten Form.[343] Im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften bestehen keine Sonderregelungen für gemeinnützige Kapitalgesellschaften.[344]

Gem. der beschriebenen Systematik besteht der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften gem. § 242 Abs. 3 HGB aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ergänzt um den Anhang im Sinne von §§ 284 - 288.[345] Erleichterungen sieht das HGB vor für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften.[346]

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Gem. § 243 Abs. 1 HGB müssen alle Kaufleute ihren Jahresabschluss nach

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufstellen. Damit sind auf diese sämtliche normierten und ungeschriebenen, formellen und materiellen GoB anwendbar.[347]

2. Bilanz

§ 247 Abs. 1 HGB enthält in Form einer unvollständigen Mindestgliederung die wichtigsten Posten der Bilanz.[348] Für Kapitalgesellschaften enthält § 266 HGB detailliertere Gliederungsvorschriften, die den Ausweis der einzelnen Posten der Bilanz, insbesondere ihre Unterteilung, Reihenfolge und Bezeichnung regeln und die zwingend zu beachten sind.[349] Danach haben Kapitalgesellschaften ihre Bilanz zwingend in Kostenform aufzustellen (§ 266 Abs. 1 S. 1 HGB).[350] Grundsätzlich sind die Gliederungsvorgaben inklusive der Reihenfolge der Posten zwingend zu befolgen sowie die einzelnen Posten der Bilanz getrennt auszuweisen.[351]

Kleine Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB können gem. § 266 Abs. 1 S. 3 HGB eine verkürzte Bilanz aufstellen, die als Gliederungsvorgaben lediglich die in § 266 Abs. 2 und 3 HGB mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten zwingend beinhalten muss.[352] Für sie ist damit eine Grobgliederung der Bilanz vorgegeben. Die anzuwendende Umschreibung der Größenklassen ist in § 267 HGB geregelt.

3. Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275 Abs. 1 HGB lässt für die Gewinn- und Verlustrechnung sowohl das Gesamt- als auch das Umsatzkostenverfahren zu und bestimmt, dass die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform zu erstellen ist. Je nach gewähltem Verfahren ist dabei die Gliederung gem. § 275 Abs. 2 (Gesamtkostenverfahren) oder § 275 Abs. 3 HGB (Umsatzkostenverfahren) anzuwenden (§ 275 Abs. 1 S. 2 HGB).[353] In Bezug auf die Wahl des Gesamt- bzw. Umsatzkostenverfahrens ist der Stetigkeitsgrundsatz anzuwenden (§ 265 Abs. 1 HGB).[354] Für kleine und

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mittelgroße Kapitalgesellschaften gibt es Erleichterungen nach § 276 HGB.

4. Anhang

Gem. § 264 Abs. 1 S. 1 HGB komplettiert der Anhang den Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft. Der Anhang dient der Informationsvermittlung an die Gesamtheit der Gesellschafter und Gläubiger.[355] Zwingend hat der Anhang die Vorgaben der nicht abschließenden §§ 284 - 288 HGB zu enthalten. Weitere Pflichtangaben ergeben sich aus anderen Vorschriften des HGB sowie anderer Gesetze.[356] Insbesondere dient der Anhang auch dazu, durch den gesamten Jahresabschluss ein den tatsächlichen Umständen entsprechendes Bild der Lage zu vermitteln. Folglich sind gem. § 264 Abs. 2 S. 2 HGB ergänzende Angaben zu machen, falls dieses Ziel nicht durch die sonstigen Bestandteile des Jahresabschlusses erreicht wird.[357] Eine bestimmte Gliederung ist für den Anhang nicht vorgegeben, allerdings muss sie den Anforderungen der §§ 243 Abs. 2, 264 Abs. 2, 265 HGB entsprechen und folglich klar und übersichtlich (§ 243 Abs. 2 HGB) und nicht irreführend (§ 264 Abs. 2 HGB) sein.[358]

5. Lagebericht

Gem. § 264 Abs. 1 HGB haben große und mittelgroße GmbHs i.S.v. § 267 Abs. 2 und 3 HGB zusätzlich zum Jahresabschluss einen Lagebericht aufzustellen. Der Lagebericht dient dazu, den stichtagsbezogenen Jahresabschluss durch eine Würdigung der Gesamtlage des Unternehmens zu ergänzen.[359] Dazu enthält er eine „ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft“ (§ 289 Abs. 1 S. 2 HGB). Dies schließt betriebswirtschaftliche, technische, rechtliche, sozialpolitische und volkswirtschaftliche Aspekte und die wesentlichen Risiken und Chancen der voraussichtlichen Entwicklung ein.[360]

Der Lagebericht ist nicht Bestandteil des Jahresabschlusses, jedoch mit diesem gemeinsam aufzustellen.[361]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Zweckmäßigkeit

Für Kaufleute und insbesondere für Kapitalgesellschaften besteht nach dem HGB ein ausdifferenziertes Rechnungslegungssystem, dass aufgrund vielfältiger Judikatur auch Detailfragen zuverlässig löst.[362] Fraglich ist allerdings deren Zweckmäßigkeit. Die §§ 242 ff. HGB einschließlich der §§ 264 ff. HGB müssen folglich an den aufgestellten Kriterien gemessen werden.

1. Rechnungslegungszwecke

Die Vorschriften der §§ 242 ff. HGB richten sich an sämtliche Kaufleute unabhängig von der Rechtsform, in der sie ihr Gewerbe betreiben.[363] Die §§ 264 ff. HGB richten sich an GmbHs, AGs und KGaAs sowie die in § 264a HGB erfassten Personenhandelsgesellschaften. Die §§ 242 ff. HGB sind folglich zwar grundsätzlich rechtsformunabhängig, die Vorschriften richten sich allerdings nur an Kaufleute.

Primäre Adressaten sind Gesellschafter, um diesen ihre durch persönliche Finanzinteressen motivierte Kontrolle zu ermöglichen, (potentielle) Investoren und aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch die Finanzbehörden.[364] Grundsätzliche Funktionen der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind die Dokumentations-, die Informationssowie die Zahlungsbemessungsfunktion.[365] Insbesondere die Handelsbilanz dient dazu, den ohne Gläubigergefährdung und/oder Verzehr des Stammvermögens ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln.[366] Der Gläubigerschutz wird daneben auch über durch die bilanzielle Schuldendeckungskontrolle bezweckt.[367]

Während sich die Rechnungslegung des HGB folglich vorrangig an Adressaten richtet, die das Interesse am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens gemein haben, sind Stifter, Destinatäre, Spender und die allgemeine Öffentlichkeit grundsätzlich keine Adressaten der kaufmännischen Rechnungslegung.[368]

Auch der Schwerpunkt der verfolgten Ziele ist ein anderer. Im Handelsrecht stehen mit der Feststellung des ausschüttungsfähigen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ergebnisses der Gläubigerschutz und daneben die zutreffende Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Vordergrund,[369] im Falle von gemeinnützigen Organisationen dient die Rechnungslegung der Dokumentation der Mittelverwendung und im Fall von rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts daneben der Dokumentation der Kapitalerhaltung.[370] Der Gläubigerschutz ist für Nonprofit-Organisationen nahezu irrelevant.[371] Ebenfalls lässt sich hier nicht das Argument anführen, dass es sich bei der Bemessung der zu verwendenden Mittel letztlich um die Kontrolle der Gewinnausschüttung handelt.

Der Zweck der Rechenschaftslegung, also der Offenlegung der Verwendung fremden, anvertrauten Kapitals, ist allerdings auch für Nonprofit-Organisationen relevant.[372] Ebenfalls muss die Rechnungslegung für gemeinnützige wie für gewinnorientierte Unternehmen die Feststellung der Insolvenz ermöglichen.

2. Ermittlung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel

a. Realisations- und Imparitätsprinzip

Ausflüsse des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips sind das Realisations- sowie das Imparitätsprinzip.[373] Das Realisationsprinzip ist umsatzbezogen und bedeutet, dass Gewinne erst dann erfasst werden, wenn sie durch eine Transaktion entstehen und „objektiviert“ werden und folglich nicht, wenn es sich um reine „Buchgewinne“ handelt.[374] Erfasst werden Gewinne bei ihrer Realisation, also dann, wenn der Anspruch auf die Leistung rechtswirksam entstanden ist.[375] Das Imparitätsprinzip besagt, dass abweichend von den Gewinnen vorhersehbare Verluste und Risiken bereits dann zu erfassen sind, wenn sie zum Abschlussstichtag entstanden sind. Entgegen dem Realisationserfordernis für Gewinne sind Verluste aber bereits dann entstanden, wenn sie vorhersehbar und einem Geschäftsjahr zuzuordnen sind.[376] Aufwand und Ertrag werden dadurch periodengerecht erfasst. Gemeinnützigkeitsrechtlich (und stiftungsrechtlich) geht es dem gegenüber statt um die (periodengerechte) Ermittlung des Jahresüberschusses um den Nachweis der (zeitnahen) Mittelverwendung und den Erhalt des Grundstockvermögens. Während handelsrechtlich

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bereits ein durchsetzbarer Anspruch sowie eine Zahlungsverpflichtung erfasst werden müssen, sind gemeinnützigkeitsrechtlich allein zugeflossene Mittel relevant.[377] Die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts sind damit enger als diejenigen des HGB.[378] Um den Vorgaben des § 63 Abs. 3 AO zu genügen, ist der Jahresabschluss allein nach HGB demnach nicht ausreichend und muss dem Zuflussprinzip angepasst werden.

b. Ausweis vereinnahmter Spenden

Während die Gewinn- und Verlustrechnung die Veränderung des Eigenkapitals im abgelaufenen Geschäftsjahr und damit im Falle gemeinnütziger Organisationen auch den Bestand zu verwendender Mittel wiedergibt, ist es Aufgabe der Bilanz, den (verbliebenen) Bestand der Mittel i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO auszuweisen. Dazu muss das Eigenkapital nach Grundstockvermögen, Fondsvermögen und sonstigem der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterliegendem Kapital unterteilt werden. Während die § 247 ff. HGB lediglich Mindestanforderungen an die Bilanz sämtlicher Kaufleute definieren, enthält § 266 HGB weitergehende Vorgaben für Kapitalgesellschaften. Neben der Festlegung auf die Kontoform enthält § 266 HGB detaillierte Gliederungsvorgaben. Da sich die vorgegebene Gliederung an gewinnorientierten Unternehmen orientiert, ist ein entsprechender Ausweis nicht vorgesehen. § 265 Abs. 5 HGB ermöglicht allerdings eine zweckmäßige Untergliederung durch das Hinzufügen neuer Posten. Dies ermöglicht es, im Eigenkapital die realisierten Zuwendungen getrennt nach ihrer Zweckbindung und sogar des Geschäftsjahres ihrer Realisierung auszuweisen. Da allerdings auch hier grundsätzlich die realisierten und nicht allein die zugeflossenen Spenden erfasst werden, muss die Zuweisung in die einzelnen Posten beschränkt werden, um allein die noch zu verwendenden Mittel i.S.d. Steuerrechts auszuweisen.

In Bezug auf Spenden[379] stellt sich für spendensammelnde Organisationen das Problem, dass diese (abgesehen vom Fall der Schenkung unter Auflagen oder einer aufschiebenden Bedingung) der Organisation zwar zufließen und vom Spender auch nicht zurückgefordert werden können,

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Organisation aber über ihre Verwendung nicht frei entscheiden kann. Einschränkungen ergeben sich aus dem Steuerrecht, Auflagen des Spenders oder einem im Spendenaufruf spezifizierten Zweck.[380] Umstritten ist wie derartige Spenden nach den Vorschriften der kaufmännischen Rechnungslegung auszuweisen sind. Grundsätzlich werden folgende Möglichkeiten diskutiert:[381]

1. Passivierung der zugeflossenen Spenden ganz oder teilweise als Verbindlichkeit ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung,

2. Passivierung der zugeflossenen Spenden ganz oder teilweise unter Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung; Bildung einer Rückstellung für die zugeflossenen Spenden,

3. ertragswirksame Vereinnahmung sofort im Jahr des Zuflusses,

4. Einstellung der zugeflossenen Spenden in sog. Sonderposten nach dem Eigenkapital ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung.

Zivil- und steuerrechtlich ist davon auszugehen, dass die gemeinnützige Organisation im Zeitpunkt des Zuflusses auch Eigentümer der Spende wird.[382] Es ist davon auszugehen, dass Spender und gemeinnützige Organisation einig sind, dass das Eigentum an der Spende auf die gemeinnützige Organisation übergehen soll. Bei alleiniger Betrachtung dieser Tatsache scheint eine ertragswirksame Verbuchung im Eigenkapital sachgerecht. Dafür spricht auch, dass es sich insolvenzrechtlich um Eigenkapital handelt.[383] Gegen eine Verbuchung als Eigenkapital wird angeführt, dass gemeinnützige Organisationen eben nicht im Rahmen eines Beschlusses des geschäftsführenden Organs frei über diese Mittel verfügen können, sondern an die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks oder sogar konkreter an eine konkrete Verwendung gebunden sind. Dies suggeriert jedoch, dass dies eine NPO-spezifische Sondersituation sei. Auch im Fall der gewinnorientierter Körperschaften sind der Geschäftsführer bzw. der Vorstand jedoch verpflichtet, das Gesellschaftsvermögen im Rahmen der Business Judgment Rule zum

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wohle der Körperschaft und der Erfüllung des Gesellschaftszwecks einzusetzen und kann folglich ebenfalls nicht frei über das Vermögen verfügen.[384] Eigenkapital einer gewinnorientierten Kapitalgesellschaft dient dem übergeordneten Zweck, spätestens durch die Auflösung der Körperschaft das Vermögen der Gesellschafter zu mehren. Parallel dazu dient das Eigenkapital einer gemeinnützigen Organisation auch bei ihrer Auflösung dem übergeordneten Ziel der Zweckverfolgung. Eine Bindung des zur Verfügung stehenden Vermögens an die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks steht einer Qualifizierung und Ausweisung als Eigenkapital folglich nicht im Wege. Dem entspricht es auch, dass Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO handelsrechtlich als Gewinn- bzw. Ergebnisvortrag auszuweisen sind.[385] Ein erfolgswirksamer Ausweis auch der zugeflossenen Spenden im Eigenkapital spiegelt die tatsächlichen Verhältnisse einer deutlich vergrößerten Kapazität zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks und die zivilrechtliche Realität wider.[386]

Der Vorschlag, die zugeflossenen Spenden als Verbindlichkeit zu passivieren, überzeugt nicht. Für eine Verbindlichkeit müsste einen zivilrechtliche, öffentlich-rechtliche oder faktische Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten vorliegen.[387] Für den Spender besteht allerdings in der Regel keine Möglichkeit, seine erbrachte Spende zurückzufordern.[388] Auch sind andere Dritte, denen gegenüber eine Verpflichtung begründet sein könnte, nicht ersichtlich. Hier kämen allenfalls die Leistungsempfänger in Betracht. Eine Bilanzierung einer Verbindlichkeit ist aber erst im Zeitpunkt ihrer verbindlichen Zusage möglich.[389] Folglich liegen die Voraussetzungen einer Verbindlichkeit nicht vor. Sie kann damit nicht zur „Neutralisierung“ der geflossenen Spende verwendet werden. Die vollständige oder teilweise Passivierung, die durch einen fiktiven Aufwand realisiert wird, widerspricht damit dem Ziel, ein den tatsächlichen Umständen entsprechendes Bild widerzugeben sowie dem Grundsatz der Bilanzklarheit und -wahrheit, da hier geleitet allein durch das gewünschte Ergebnis Ansätze in der Bilanz erfolgen, die mit der Realität nicht übereinstimmen.

Gegen den Vorschlag, die Spenden in eine Rückstellung einzustellen, sprechen ebenfalls mehrere Erwägungen. Rückstellungen sind „Passivposten, die Verluste, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

berücksichtigen, die in ihrer Entstehung und/oder Höhe noch ungewiss sind“ und dienen dem Zweck, „zukünftige Ausgaben in der Periode zu berücksichtigen, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind“.[390] Rückstellungen setzen damit eine ungewisse Verbindlichkeit oder einen ungewissen Aufwand voraus. Wie bereits beschrieben, mangelt es für eine Verbindlichkeit an einem Gläubiger. Rückstellungen sind jedoch auch für solche Aufwendungen zu bilden, die durch Dispositionen oder latente Ereignisse der abzuschließenden Periode verursacht sind.[391] Ein Aufwand liegt in der Verwendung der zugeflossenen Spendenmittel. Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, dieser Aufwand korrespondiere mit dem Zufluss der Spende, wodurch er bereits im zurückliegenden Geschäftsjahr verursacht wäre. Das Bindeglied bildete dabei die steuerrechtliche Pflicht zur zeitnahen Verwendung. Allerdings steht eine Spende nicht mit einem konkreten Aufwand im Zusammenhang. Durch das Gesamtspendenaufkommen im Geschäftsjahr wird allein das zu verwendende Gesamtvolumen an Mitteln der gemeinnützigen Organisation definiert. So korrespondiert keine (freie) Spende mit einer konkreten Ausgabe.[392] Dies schließt nicht aus, dass die gemeinnützige Organisation Spendenmittel in eine Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 HGB einstellt, bspw. im Rahmen von § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB.[393]

Gegen die Einstellung in einen Sonderposten in der Bilanz ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung sprechen zwei zentrale Erwägungen. Die Einstellung in einen Sonderposten und das damit zum Ausdruck gebrachte sog. „Verwendungsprinzip“, also die ertragswirksame Erfassung der Spende erst im Verwendungszeitpunkt, widerspricht den oben beschriebenen zivilrechtlichen Wertungen einer Spende.[394] Durch die Ausweisung erst im Zeitpunkt der Verwendung wird auch das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Hs. HGB verletzt. Mangels Leistung der spendensammelnden Organisation, die einen Gegenleistungsanspruch auslösen könnte, fallen Moment des Anspruches und der Leistung aufgrund der Freiwilligkeit des Spenders zusammen.[395] Eine Einstellung in einen Sonderposten widerspricht damit dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild darzustellen.[396]

Auch dem IDW, der die Einstellung in den Sonderposten vorschlägt, scheinen diese genannten Schwachpunkte aufgefallen zu sein. Dies

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

erklärte den Vorschlag, nachrichtlich in der GuV oder im Anhang doch über die Zuflüsse und den Verbrauch der zugeflossenen Spenden zu informieren.[397] Zur Verteidigung der Regelung des IDW wird angeführt, dass im Gegensatz zu wirtschaftlichen Tätigkeiten, bei denen Aufwendungen getätigt werden, um Erträge zu generieren, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unter Anwendung des Periodisierungsprinzips und des Matching Principles eine sofortige Ertragsrealisierung als nicht sachgerecht erscheinen ließen.[398] Allerdings geben auch *Berndt*, *Schumacher* und *Hechenblaikner* in ihrem das IDW verteidigenden Aufsatz zu, dass die Rechnungslegung nach dem Standard zur völligen Bedeutungslosigkeit des Jahresergebnisses führt und lediglich der Sonderposten Informationsgehalt behielte.[399]

Im Ergebnis sind die sog. freien Spenden damit im Jahr des Zuflusses ertragswirksam zu vereinnahmen. Dennoch bleibt es erstrebenswert, zu Informationszwecken Spenden im Eigenkapital gesondert auszuweisen. Dies sollte einen getrennten Ausweis der ungebundenen und der zweckgebundenen Spenden beinhalten.[400]

3. Nachweis der Mittelverwendung

a. Erfolgsrechnung

aa. Gliederung

Für den Nachweis der Mittelverwendung ist die Interessenlage eine andere als für die Ermittlung der zu verwendenden Mittel. Gebundene Mittel (insbesondere durch Verbindlichkeiten und Rückstellungen) sind der Pflicht zur zeitnahen Verwendung entzogen. Die „Verlustantizipierung“[401] des Imparitätsprinzips entspricht den Anforderungen von § 63 Abs. 3 AO und ist folglich für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig. Bei der Erstellung einer Cash-Flow-Rechnung zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zur Zweckerreichung sind folglich allein die Erträge um nicht zahlungswirksamen Vorgänge zu korrigieren. Daher ist auch nicht mehr von einer „reinen“ Kapitalflussrechnung, sondern von einer adaptierten Cash-Flow- bzw. Kapitalflussrechnung zu sprechen.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Weitere Voraussetzung für den Nachweis der Mittelverwendung ist die zweckmäßige Gliederung der GuV. Das HGB sieht grundsätzlich in § 242 Abs. 2 HGB keine verbindliche Gliederung der GuV vor.[402] Für Kapitalgesellschaften enthalten jedoch die §§ 275 ff. HGB detaillierte Vorgaben. Gem. § 275 Abs. 1 S. 1 HGB ist die GuV in Staffelform zu erstellen. Im Gegensatz zur Kontoform, die Erträge und Aufwendungen gegenüberstellt, weist die Staffelform jeden Posten mitsamt seinem Betrag in einer eigenen Zeile aus und erlaubt die Bildung von Zwischensummen.[403] Die Staffelform wird daher für übersichtlicher gehalten.[404] Für gemeinnützige Organisationen erlaubt die Staffelform aufgrund der Bildung von Zwischensummen die Trennung der einzelnen Tätigkeitsbereiche. Auch für gemeinnützige Organisationen ist folglich allein die Staffelform anzuwenden.

Die GuV des HGB dient der Gegenüberstellung der Erträge und der zu ihrer Generierung gemachten Aufwendungen. Dies ist jedoch auf gemeinnützige Organisationen nicht übertragbar. Bei diesen ist bereits der zweckorientierte Aufwand selbst das Ziel. Eine Zuordnung einzelner Aufwendungen zu konkreten Erträgen ist nicht möglich. Allerdings sind bei der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens, bei dem grundsätzlich die abgesetzte (Umsatz-) Leistung im Vordergrund steht,[405] bei gemeinnütziger Tätigkeit sämtliche Aufwendungen und Erträge zu zeigen, sodass eine Beschränkung auf diejenigen Aufwendungen, die mit erzielten Erträgen korrespondieren, entfällt.[406] Demgegenüber hat das Gesamtkostenverfahren Defizite, da hier nicht funktionsbezogen nach Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwand abgegrenzt werden kann.[407] Dies ist jedoch erforderlich, um die Einhaltung die Selbstlosigkeit aus § 55 Abs. 1 AO nachzuweisen, die erfordert, dass die allgemeinen Verwaltungskosten und der Aufwand zur (Spenden-)Werbung nicht unangemessen hoch sein dürfen. Für gemeinnützige Organisationen kommt damit allein das Umsatzkostenverfahren in Betracht.

Keines der beiden Verfahren sieht eine Untergliederung nach Tätigkeitsbereichen (Vermögensverwaltung, Ideeller Bereich inkl. Zweckbetriebe, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) sowie nach zweckgebundenen und frei verwendbaren Mitteln vor,[408] was eine unadaptierte Übernahme von § 275 Abs. 3 HGB ausschließt.[409]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Erforderlich ist eine weitergehende Untergliederung, um bei Spenden nach zweckgebundenen und freien Spenden und im Rahmen der Mittelverwendung nach Projekt sowie Verwaltungsaufwand zu unterscheiden. Ergebnisabhängige Steuern fallen aufgrund der grundsätzlichen Steuerbefreiung nur bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben an (für diese ist eine separate GuV erforderlich). Mit der erforderlichen weiteren Untergliederung dient die GuV als Ausgangspunkt für die indirekte Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung, die für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung erforderlich ist, und gewährt Einblicke in die Ertragssituation der Organisation. Die Erstellung einer periodengerechten GuV ist folglich auch für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig.

bb. Ermittlung des Verwaltungs- und Werbeaufwands

Für die Abgrenzung von Projekt- und Verwaltungs- bzw. Werbeaufwands, die erforderlich ist, um nachzuweisen, dass der Verwaltungs- und Werbeaufwand nicht unverhältnismäßig hoch ist, kann auf die Kategorien des DZI zurückgegriffen werden.[410] Das DZI untergliedert in die Kategorien der Projektausgaben einerseits und der Werbe- und Verwaltungsausgaben andererseits. Auch für Aufwendungen sind die Kategorien anwendbar.

(1) Projektausgaben

Die Kategorie der Projektausgaben untergliedert das DZI in Projektförderungs- und Projektbegleitungsausgaben. Nach der Definition des DZI umfassen die Ausgaben zur Projektförderung neben den unmittelbar satzungsgemäßen Ausgaben für Projekte, Dienstleistungen, Programme und Einrichtungen auch die Ausgaben der projektinternen Verwaltung sowie der Projektkoordination. Ausgaben zur Projektbegleitung sind solche, die für vor- oder nachgelagerte Tätigkeiten anfallen.[411]

(2) Werbe- und Verwaltungsausgaben

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

In Abgrenzung zu den Projektausgaben definiert das DZI Werbeausgaben als solche Ausgaben, die der Mittelbeschaffung dienen. Auch Ausgaben zur allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit werden hierunter gefasst. Dies sind insbesondere Ausgaben zur Selbstdarstellung, Information und zur Rechenschaftslegung. Die Verwaltungsausgaben betreffen die Organisation als Ganze und stellen die betrieblichen Grundfunktionen sicher.[412]

b. Rückstellungen

Auch durch die Bildung von Rückstellungen kann die Pflicht zur zweckkonformen Mittelverwendung erfüllt werden. Zu überprüfen ist, ob die Vorschriften des HGB bezüglich Rückstellungen auch für NPO zweckmäßig sind. Nach den Änderungen durch das BilMoG sind sämtliche Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 HGB zwangsweise zu bilden.[413] § 249 Abs. 1 HGB verpflichtet zur Bildung von Rückstellungen für hinreichend wahrscheinliche unkompensierte, quantifizierbare Leistungsverpflichtungen auf rechtlicher oder faktischer Grundlage.[414] § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB erfasst hierbei ungewisse Verbindlichkeiten, Alt. 2 deren Unterfall der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften.[415] Grundsätzlich ist es auch für NPOs sinnvoll, Rückstellungen für drohende Verbindlichkeiten zu bilden, um im Moment ihrer Realisierung nicht auf entsprechenden Mittelzufluss angewiesen zu sein. Auch gemeinnützige Organisationen schließen im Rahmen der Zweckerreichung Verträge und erbringen Leistungen. Folglich sind auch die Rückstellungen für sie relevant, die die damit verbundenen Risiken auffangen. Gleiches muss gelten für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB, die einen Unterfall der Verbindlichkeitsrückstellungen des § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB sind.[416] Für sämtliche dieser Rückstellungen gilt allerdings, dass sie nur dann gebildet werden dürfen, wenn die Verbindlichkeit, die sie vorwegnehmen, als Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO anzusehen wäre.[417]

Die Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB muss gebildet werden für im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung. Auch die steuerrechtliche

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann für derartige Innenverpflichtungen gebildet werden, sofern sie der dauerhaften Erfüllung des satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecks dienen.[418] Sie umfasst damit sämtliche Anwendungsbereiche der Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB und geht dieser als speziellere Vorschrift vor.

Dies gilt jedoch nicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Für diese ist § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht einschlägig, da der Aufwand von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben keine gemeinnützige Mittelverwendung ist. Folglich müssen bereits innerhalb des Betriebs Rückstellungen für derartige Aufwendungen gemacht werden können. Auch unterfallen sie der Besteuerung, weshalb es für sie bedeutsam ist, Aufwendungen durch Rückstellungen vorwegnehmen und auf diese Weise den zu versteuernden Gewinn reduzieren zu können. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe müssen deshalb § 249 HGB vollumfänglich anwenden.

4. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens

Um das Grundstockvermögen in der Bilanz auszuweisen, ist es erforderlich, gem. § 265 Abs. 5 HGB das Eigenkapital weiter zu untergliedern. Gegen den geschlossenen Ausweis des Grundstockvermögens auf der Aktivseite unter Anwendung von § 265 Abs. 6 HGB spricht, dass die Unterteilung entsprechend der Herkunft des Vermögens der Passivseite entspricht und sich das Grundstockvermögen auf der Aktivseite aus Bestandteilen sämtlicher Vermögenskategorien zusammensetzen kann. Eine Gliederung, die Passiv- und Aktivseite derartig in Bezug setzt, entspräche eher der Staffelform. Diese ist allerdings in Deutschland unüblich und wird als wenig transparent angesehen.

5. Nachweis der Vermögenserhaltung

a. Bilanzform

Für Kapitalgesellschaften sieht das HGB über die Vorgaben für sämtliche

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kaufleute hinausgehende Gliederungsvorschriften vor. Ziel ist es, durch die Vorgabe der Gliederung die Bilanzen mehrerer Organisationen einheitlicher zu gestalten und auf diese Weise der Informationsfunktion der Bilanz besser nachzukommen.[419] Als Gliederungsform schreibt § 266 Abs. 1 S. 1 HGB die Kontoform vor, die Staffelform ist damit ausgeschlossen.[420] Auch für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen ist die Kontoform zweckmäßig. Diese gilt allgemein als übersichtlicher.[421] Für Stiftungen kommen der Vorteil, dass das Grundstockvermögen schnell zu erfassen und somit seine Erhaltung schneller zu kontrollieren ist und die langjährige Übung in Deutschland,[422] die es erlaubt, bei der Anwendung der Kontoform auf die Erfahrung der Praxis und die Ergebnisse der bisherigen wissenschaftlichen Debatte zurückzugreifen, hinzu. Auch für gemeinnützige Organisationen ist damit die Anwendung der Kontoform zweckmäßig. Die Bilanzgliederung ist in § 266 Abs. 2 und 3 HGB geregelt, die auf der Aktivseite die für einen Produktionsbetrieb typischen Organisations- und Produktionsverhältnisse und auf der Passivseite die typisierte Bindungsdauer des Vermögens wiedergibt.[423] Weitgehend zweckmäßig und hinreichend transparent ist die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gem. § 266 Abs. 2 HGB. Diese bildet sämtliche Vermögensgegenstände abgrenzungssicher ab. Allerdings sind auch hier entsprechend der Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen Anpassungen vorzunehmen. So ist zusätzlich zu den in § 266 Abs. 2 HGB vorgesehenen Kategorien die weitere Kategorie des Investitionsvermögens des Grundstockvermögens hinzuzufügen. In dieser Kategorie sind sämtliche Vermögensgegenstände zu erfassen, die dazu dienen, durch die Generierung von Überschüssen der Zweckverfolgung zu dienen. Da nur das Investitionsvermögen des Grundstockvermögens in seinem Wert erhalten werden muss, wird durch einen geschlossenen Ausweis die Kontrolle der wertmäßigen Erhaltung des Grundstockvermögens ermöglicht.

Sämtliche andere Kategorien können unverändert bestehen bleiben. Dies betrifft auch die Kategorien des Finanzanlagevermögens, das sich auf verbundene Unternehmen und solche, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, bezieht, da diese Verbindungen auch im Kontext gemeinnütziger Organisationen möglich sind.[424]

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Bewertungsvorschriften

Insbesondere für Stiftungen ist der Nachweis der Erhaltung des Grundstockvermögens ein Hauptzweck des Jahresabschlusses. Aber auch für NPOs anderer Rechtsformen ist der Erhalt des Finanzanlagevermögens des Grundstockvermögens, das es der Organisation ermöglicht, eigenständig Erträge zu erwirtschaften, relevant. Dies erfordert, dass das Grundstockvermögen entsprechend seiner Funktion bewertet wird. Fraglich ist jedoch, ob der kaufmännische Jahresabschluss dies leisten kann. Dessen Bewertung ist durch das Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und das Realisationsprinzip geprägt.[425] In Umsetzung des Realisationsprinzips werden Vermögensgegenstände maximal mit dem Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis bewertet. Gegebenenfalls sind diese Werte gem. § 253 Abs. 3 bis 5 HGB um Abschreibungen zu mindern. Das Anlagevermögen wird dabei entsprechend des gemilderten Niederstwertprinzips bei dauerhaftem Wertverlust gem. § 253 Abs. 3 S. 3 HGB auf den niedrigeren Wert abgeschrieben, Umlaufvermögen ist gem. § 253 Abs. 4 S. 1 HGB zwingend auch bei vorübergehender Wertminderung abzuschreiben.[426] Allerdings müssen diese Abschreibungen rückgängig gemacht werden, wenn ihr Grund nachträglich entfällt.[427] Auch bei Wertaufholungen bleibt der Maximalwert jedoch auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begrenzt.[428] Durch diese Bewertungsvorschriften werden Chancen tendenziell zu niedrig und Risiken tendenziell zu hoch bewertet.[429] Dies führt dazu, dass Vermögen unter Schaffung stiller Reserven (tendenziell) zu niedrig bewertet wird. Dass das Vermögen nicht den tatsächlichen Umständen entsprechend dargestellt wird, dient der Vermeidung des Ausweises eines zu hohen Gewinns und damit dem Gläubigerschutz.[430]

Damit verfolgt das Vorsichtsprinzip Interessen, die zwar der kaufmännischen, nicht jedoch der Nonprofit-Rechnungslegung zugrundeliegen. Für Nonprofit-Organisationen besteht die Gefahr eigennütziger überhöhter Gewinnausschüttungen zugunsten der Gesellschafter nicht. Der Gläubigerschutz ist allenfalls von untergeordneter Bedeutung. Ziel ist vielmehr die möglichst genaue Widergabe der tatsächlichen Verhältnisse vor allem in Bezug auf die Verwendung der Erträge und den Erhalt des Vermögens. Hierzu müssen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

diese beiden Messgrößen jedoch zunächst zutreffend ermittelt werden.

Das Vorsichtsprinzip in seiner handelsrechtlichen Form kann aus den genannten Gründen nur von untergeordneter Bedeutung sein.[431] Die Anwendung der Bilanzierungsprinzipien und hier insbesondere das Anschaffungskosten-, das Realisations- und das Imparitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip führen zur Bildung von ungewünschten stillen Zwangsreserven.[432] Diese Beschränkung widerspricht dem Ausweis des Grundstockvermögens entsprechend den tatsächlichen Umständen. Eine den tatsächlichen Umständen möglichst nahe Bewertung erfordert eine Bewertung zu Marktpreisen über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus. Zielführend ist daher die Anwendung des Grundsatzes des „True and Fair View“ mit dem Ziel, Vermögensgegenstände möglichst realitätsgetreu zu bewerten.[433] Eine Hinwendung zur „Substance over Form“ ist für das HGB jedoch zuletzt mit dem BilMoG abgelehnt worden.[434] Die Bewertungsvorschriften des HGB sind folglich in ihrer bestehenden Form für gemeinnützige Organisationen nicht zweckmäßig. Die handelsrechtliche Bilanz ist nicht geeignet, die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen.[435]

Zweckmäßig sind die Vorgaben des HGB für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Diese müssen schon allein wegen der steuerlichen Maßgeblichkeit und dem Schutz ihrer Gläubiger die Vorschriften des HGB vollumfänglich umsetzen. Der zusätzliche Aufwand, der durch unterschiedliche Bewertungsmethoden entsteht, ist dadurch gerechtfertigt, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein nicht gemeinnütziger Fremdkörper im System der NPOs ist.[436] Auch für das dauerhaft zur Zweckerfüllung eingesetzte Anlage- und das Umlaufvermögen ist die Anwendung der Bewertungsvorschriften des HGB sinnvoll.

Um diese Diskrepanz zu entschärfen, schlägt *Siegel* vor, die Organisationen zu verpflichten, in ihrer Bilanz zwei Spalten vorzusehen und jeden Vermögensgegenstand sowohl mit dem Zeit- als auch mit dem fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis zu bewerten, um neben dem Schuldendeckungspotenzial auch die Erfolgswirksamkeit darzustellen.[437] Da jedoch die Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Investitionsvermögen nicht zweckmäßig und die Bewertung mit beizulegenden Zeitwerten für

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Nutzvermögen nicht erforderlich ist, führt dieser Vorschlag zu unnötigem und folglich zu vermeidendem Aufwand für NPOs.

c. § 340e Abs. 3 S. 1 HGB

Einen zweckmäßigen Ansatz verfolgt § 340e Abs. 3 S. 1 HGB. Danach müssen Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute Finanzinstrumente des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert bewerten. Der beizulegende Zeitwert ist in § 255 Abs. 4 HGB definiert. Danach ist zunächst der Marktpreis an einem aktiven Markt heranzuziehen (S. 1 Hs. 1). In einem zweiten Schritt ist auf den Vergleich mit Marktpreisen vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen und unabhängigen Personen zurückzugreifen. Hilfsweise darf auf andere anerkannte Bewertungsmethoden wie insbesondere den Discounted-Cash-Flow, Ertragswerte und Optionspreismodelle (S. 1 Hs. 2). Als dritte Stufe sind Fortführungswerte zu nutzen.[438]

Die Bewertung mit Marktwerten an einem aktiven Markt oder aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen macht diese überprüfbar und bietet eine vergleichsweise hohe Gewähr für eine zutreffende Bewertung. Bewertungsmethoden, die auf die Rentabilität eines Vermögensgegenstandes abstellen (Discounted-Cash-Flow, Ertragswertmethode und Optionspreismodelle) erfordern demgegenüber ein großes Maß an Prognosen und komplexen Berechnungen. Obwohl der Gesetzgeber dies für Kreditinstitute als zweckmäßig erachtet, um den beizulegenden Zeitwert angemessen an den Marktpreis „anzunähern“,[439] ist diese Methode für das häufig betriebswirtschaftlich nicht geschulte Personal gemeinnütziger Organisationen nicht zweckmäßig. Die Methode eröffnet einen weiten Ermessensspielraum.[440] Die Bewertung anhand Discounted-Cash-Flow, Ertragswertmethode oder Optionspreismodellen ist dadurch nicht mehr vergleichbar. Für das gesamte Investitionsvermögen zu übernehmen ist allerdings die Bewertung anhand des Marktpreises an einem aktiven Markt oder hilfsweise anhand von vergleichbaren Transaktionen. Dies ermöglicht einen realistischen Einblick in die Vermögensverhältnisse der Organisation über das Grundstockvermögen hinaus.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – CC BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Unternehmensbewertung

Die Bewertung von Unternehmensanteilen (i.S.v. § 271 HGB) oder ganzen Unternehmen geschieht im Rahmen der kaufmännischen Rechnungslegung zur Ermittlung des „beizulegenden Werts“ i.S.v. § 253 Abs. 2 HGB.[441] Relevant ist sie daneben auch für die Ermittlung des Abfindungsanspruchs gem. § 738 Abs. 1 S. 2 BGB etwa bei Ausscheiden eines Gesellschafters im Rahmen von § 131 HGB.[442]

In beiden Fällen wird der Bewertung der Ertragswert des Unternehmens zugrundegelegt.[443] Voraussetzung für die Ermittlung des Ertragswerts ist die Ermittlung der voraussichtlichen Zukunftserträge und des Kapitalzinsfußes zur Barwertermittlung.[444] Beide sind Prognosen, die nicht mit letzter Gewissheit angestellt werden können.[445] In Bezug auf die Ermittlung der Zukunftserträge[446] ergeben sich keine Änderungen gegenüber der Anwendung des Ertragswertverfahrens zur Unternehmensbewertung im Rahmen von § 253 Abs. 2 HGB.[447] Bei der Bewertung sind echte und unechte Synergien zu berücksichtigen, die zwischen der zu bewertenden Unternehmensbeteiligung und anderen Beteiligungen der Organisation bestehen (subjektiver Wert).[448] Außen vor bleiben müssen hierbei allerdings Synergien mit der gemeinnützigen Organisation selbst, da diese ihre Mittel nicht für die Zwecke ihrer (gewinnorientierten) Beteiligungen einsetzen darf. Sollte bei der Bestimmung des risikoadäquaten Kapitalisierungszinssatzes die persönlichen Ertragssteuern der Organisation berücksichtigt werden (sog. „Tax CAPM"),[449] ist zu beachten, dass diese bei gemeinnützigen Organisationen nicht anfallen. Auch mit diesen Modifikationen ist die Bewertung anhand des Ertragswerts jedoch nicht schematisch vorzunehmen und führt zu keinen eindeutigen Ergebnissen.[450] Folglich ist davon auszugehen, dass gemeinnützige Organisationen diese nur mithilfe externer Sachverständiger durchführen können. Dieser Aufwand ist allerdings dadurch gerechtfertigt, dass die Organisation sich die Ertragskraft des Unternehmens zunutze macht und erheblichen bis beherrschenden Einfluss auf dieses ausübt. Aufgrund der mit der Bewertung verbundenen Kosten sollte dennoch erwogen werden, derartige Bewertungen nur intervallartig oder bei Vorliegen besonderer Gründe

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

durchzuführen.

6. Behandlung von Wertveränderungen

Das HGB sieht eine (Folge-)Bewertung mit aktuellen Tageswerten grundsätzlich nicht vor. Folglich besteht auch keine Regelung zur Behandlung der auszuweisenden Buchgewinne. Sowohl Abschreibungen als auch Wertaufholungen und damit sämtliche anderen Wertveränderungen aus der Folgebewertung von Vermögenswerten müssen allerdings in der GuV ergebniswirksam erfasst werden und erhöhen bzw. vermindern folglich das Betriebsergebnis.[451] Dieser Systematik folgend müssten auch Wertänderungen im Grundstockvermögen, die auf einer Bewertung zu beizulegenden Zeitwerten beruhen, erfolgswirksam sein. Dies macht getrennte Rechnungen für das Grundstockvermögen und das sonstige, zeitnah zu verwendende Vermögen der Organisation erforderlich. Über eine Kapitalveränderungsrechnung, die einer Gewinn- und Verlustrechnung ähnlich ausgestaltet wäre, könnte die Veränderung des Grundstockvermögens im Geschäftsjahr abgebildet werden und die Trennung von Grundstockvermögen und zeitnah zu verwendenden Mitteln auch auf der Ebene der Erfolgsrechnung(en) nachempfunden werden.

Hüttemann und *Schön* empfehlen die Bildung einer Umschichtungsrücklage für Wertzuwächse, die über das zur Vermögenserhaltung nötige Maß hinausgehen.[452] Eine Möglichkeit zur Bildung einer solchen Rücklage wäre die Nutzung des Wahlrechts in Art. 42c Abs. 2 der Richtlinie 78/660/EWG[453] in ihrer Fassung nach der Änderung durch die Fair-Value-Richtlinie[454]. Dieses Wahlrecht lässt es zu, Wertänderungen von zur Veräußerung verfügbaren Finanzanlagen in einer Fair-Value- oder Zeitwert-Rücklage direkt im Eigenkapital zu erfassen. In diesem Fall wären derartige Wertänderungen nicht erfolgswirksam. Von diesem Wahlrecht hat der deutsche Gesetzgeber im HGB allerdings keinen Gebrauch gemacht. Dies steht einer Umsetzung im Nonprofit-Jahresabschluss jedoch nicht entgegen.

Für das Organisationskapital ist im Gegensatz zum Grundstockvermögen eine solche Rücklage nicht erforderlich, obwohl es auch dort

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Investitionsvermögen, das mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist, geben kann. Dies wäre beispielsweise bei der zeitweiligen Investition von zeitnah zu verwendenden Mitteln in Wertpapiere der Fall. Da dieses Vermögen gerade nicht zu erhalten ist, ist es auch nicht erforderlich, Bewertungsschwankungen, die über die Jahre auftreten, abzumildern. Für dieses Vermögen ist es aber erforderlich, Buchgewinne bei der Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel wieder aus dem Jahresergebnis herauszurechnen.

7. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

Zurückzugewährendes Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 4 (ggf. i.V.m. Abs. 3) AO muss entsprechend der gemeinnützigkeitsrechtlichen Wertungen bilanziert werden. Erwogen wird hierzu die Möglichkeit einer Bilanzierung entsprechend der Grundsätze für das (echte) Pensionsgeschäft bzw. die Wertpapierleihe.[455]

(1) Echtes Pensionsgeschäft

Gem. § 340b Abs. 1 HGB sind Pensionsgeschäfte „Verträge, durch die […] Pensionsgeber ihm gehörender Vermögensgegenstände einem […] Pensionsnehmer gegen Zahlung eines Betrags überträgt und in denen gleichzeitig vereinbart wird, dass die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung des empfangenen oder eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können." Pensionsgeber oder -nehmer können dabei gem. der in Abs. 1 enthaltenen Legaldefinitionen nur Kreditinstitute oder deren Kunden sein.[456] Gem. Abs. 2 sind echte Pensionsgeschäfte solche, bei denen der Pensionsnehmer zur Zurückübertragung des Vermögensgegenstandes zu einem bestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt verpflichtet ist.[457] Bei echten Pensionsgeschäften müssen gem. § 340b Abs. 4 S. 1 HGB die übertragenen Vermögensgegenstände in der Bilanz des Pensionsgebers ausgewiesen werden. S. 5 schließt ausdrücklich aus, dass der Pensionsnehmer sie ausweist. Gem. der Sätze 2 und 3 hat der Pensionsgeber eine Verbindlichkeit gegenüber dem Pensionsnehmer

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auszuweisen in Höhe des für die Übertragung erhaltenen Betrags und im Falle eines Unterschieds zwischen den Beträgen für Übertragung und Rückübertragung diesen Unterschied über die gesamte Laufzeit des Pensionsgeschäfts zu verteilen.[458]

(2) Unechtes echtes Pensionsgeschäft

Der Terminus des unechten echten Pensionsgeschäfts umschreibt eine vor Einführung des § 340b HGB durch Gesetz vom 30.11.1990[459] bestehende Praxis der Bilanzierung echter Pensionsgeschäfte. Aufgrund wenig trennscharfer Kriterien der früheren Bilanzierungsrichtlinien der BaFin wurde in diesen Fällen in der Praxis der Pensionsgegenstand in der Regel beim Pensionsnehmer bilanziert (sog. „unechtes echtes Pensionsgeschäft“).[460] Die gewählte Bilanzierung orientierte sich damit an den bürgerlich-rechtlichen Eigentumsverhältnissen statt an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.[461] Dieser Praxis ist durch den auf der Bankbilanzrichtlinie[462] beruhenden § 340b HGB und insbesondere dessen Abs. 4 S. 1 die Grundlage entzogen worden.[463] Demnach müssen die übertragenen Vermögensgegenstände bei echten Pensionsgeschäften in der Bilanz des Pensions*gebers* ausgewiesen werden. Das unechte echte Pensionsgeschäft existiert damit nach dieser Gesetzesänderung nicht mehr.

(3) Unechtes Pensionsgeschäft

Unechte Pensionsgeschäfte sind gem. § 340b Abs. 3 HGB solche, bei denen der Pensionsnehmer lediglich berechtigt ist, die Vermögensgegenstände zu einem bestimmten oder von ihm zu bestimmenden Zeitpunkt zurückzuübertragen.[464] In diesem Fall muss der Pensionsnehmer die Vermögensgegenstände zu den Anschaffungskosten in Höhe des an den Pensionsgeber gezahlten Betrags ausweisen.[465] Die mögliche Rückgabe darf als schwebendes Geschäft bilanziell nicht berücksichtigt werden.[466]

(4) Wertpapierleihe

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bei der Wertpapierleihe überträgt der Verleiher dem Entleiher verzinsliche Wertpapiere oder Dividendenwerte (entgeltlich) für einen bestimmten Zeitraum. Der Entleiher ist nach Ablauf der Leihfrist zur Rückgabe von Wertpapieren gleicher Gattung und Zahl verpflichtet.[467] Von den Pensionsgeschäften unterscheidet sich die Wertpapierleihe dadurch, dass bei jenen eine Übertragung gegen Kaufpreis erfolgt gepaart mit der Verpflichtung zur Rückübertragung gegen einen zuvor definierten Rückkaufpreis, während es sich bei der Wertpapierleihe um ein Sachdarlehen handelt.[468] Bilanziell werden die Wertpapierleihe und das echte Pensionsgeschäft allerdings identisch behandelt.[469]

(5) Übertragbarkeit

Anders als das sonstige Grundstockvermögen unterliegt zurückzugewährendes Vermögen im Gegensatz zum sonstigen dauerhaft zweckgebundenen Organisationsvermögen nicht der (zeitlich) unbegrenzten Zweckbindung. Allein dies rechtfertigt eine getrennte Ausweisung. Des Weiteren liegt es für Vermögen im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 AO in der Hand des einzelnen Gesellschafters im Rahmen der Satzung der jeweiligen Körperschaft die Rückgewähr des Vermögens herbeizuführen, während sonstiges zurückzugewährendes Vermögen der Organisation bis zu ihrer Aufhebung, Auflösung oder einer Zweckänderung zur Verfügung steht. Diese Unterschiede müssen auch bilanziell dargestellt werden. Folglich ist eine Unterscheidung zwischen den beiden Varianten erforderlich. Gemeinsam ist beiden Varianten, dass das Eigentum an dem betroffenen Vermögen auf die Nonprofit-Organisation übergeht und dieser zur Erwirtschaftung von Erträgen zur Verfügung steht. In Anlehnung an § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO ist für die Frage der wirtschaftlichen Zuordnung danach abzugrenzen, ob „ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus[übt], dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann“.

(a) Aufhebung, Auflösung und Wegfall des bisherigen Zwecks

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Mit dem echten Pensionsgeschäft hat das im Fall der Aufhebung, Auflösung oder des Wegfalls des bisherigen Zwecks zurückzugewährende Vermögen gemeinsam, dass es zwar übertragen wird, aber (bedingt) zu seinem ursprünglichen Eigentümer zurückkehrt. Der entscheidende Unterschied liegt allerdings darin, dass im Fall des echten Pensionsgeschäfts die Pflicht zur Rückübertragung sicher ist bzw. vom Pensionsgeber herbeigeführt werden kann, während zurückzugewährendes Vermögen für die gesamte Lebensdauer der gemeinnützigen Organisation übertragen wird und der (Zu-)Stifter währenddessen keine Möglichkeit des Zugriffs auf den Gegenstand hat. Unterstützt durch den Umstand, dass Nonprofit-Organisationen grundsätzlich nicht für einen im Voraus definierten Zeitraum gegründet werden, entspricht die Verteilung der Chancen und Risiken aus dem Vermögen nicht derjenigen des echten Pensionsgeschäfts, bei dem diese beim Pensionsgeber verbleiben.[470] Aus demselben Grund ist eine Anlehnung an eine Bilanzierung entsprechend der Regelungen für die Wertpapierleihe abzulehnen. Hier verbleibt neben dem wirtschaftlichen sogar das zivilrechtliche Eigentum beim Darlehensgeber.[471] Auch ist der Zeitpunkt der Rückgabe bereits bei der Übertragung des Besitzes bestimmt und entzieht sich dem Einfluss des Darlehensnehmers. Auch mit dem Fall der Wertpapierleihe ist die Interessenlage folglich nicht vergleichbar.

Bei unechten Pensionsgeschäften führt der Pensionsnehmer durch die Ausübung seiner Option die Rückgabe herbei. Bis zur Ausübung des Optionsrechts steht ihm das Vermögen vollumfänglich und ohne pensionsrechtlich begründete Einflussmöglichkeit des Pensionsgebers zur Verfügung. Die Verantwortung für die Rückübertragung liegt folglich in der Sphäre des Pensionsnehmers. Dies entspricht der Verteilung im Falle der gemeinnützigen Organisationen. Auch hier liegt der Eintritt der Bedingung für die Rückübertragung des Vermögens mit der Auflösung, Aufhebung oder des Wegfall des bisherigen Zwecks in der Sphäre der Nonprofit-Organisation. Führt die Organisation keine dieser Situationen herbei, kommt es nicht zu einer Rückgewährt. Folglich ist sie zivilrechtliche Eigentümerin des Vermögens und trägt das wirtschaftliche Risiko. Aufgrund der vergleichbaren Interessenlage ist eine Orientierung an der bilanziellen Darstellung des unechten Pensionsgeschäfts gem. § 340b Abs. 5 HGB sinnvoll. Der unter der Bilanz auszuweisende für die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rückübertragung vereinbarte Betrag dürfte im Fall gemeinnütziger Organisationen regelmäßig 0 € betragen. Aus Transparenzgesichtspunkten kann zurückzugewährendes Vermögen jedoch separat ausgewiesen werden oder zumindest mit einem „Davon“-Vermerk versehen werden. Sobald der Eintritt der Bedingung für die Rückgewähr wahrscheinlich ist, ist zudem eine Rückstellung in Höhe des Wertes des zurückzugewährenden Vermögens zu bilden.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) Ausscheiden eines Mitglieds

Abgesehen vom Fall des Ausschlusses eines Gesellschafters aus der gemeinnützigen Körperschaft führt das Mitglied die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Rückgewähr des Vermögens durch seinen Austritt selbst herbei. Auch dies entspricht insofern nicht der Interessenlage beim echten Pensionsgeschäft, als dort der Zeitpunkt der Rückgewähr bereits bei der Übertragung des Eigentums feststeht bzw. Bedingungen für die Bestimmung des Termins durch den Pensionsgeber definiert werden.[472] Letzteres verhindert, dass der Pensionsgeber durch eine Nichtbestimmung des Rückgabetermins seine Rücknahmepflicht unterläuft.[473] Diese unbedingte Rücknahmeverpflichtung spiegelt sich auch in der Bilanzierung des Pensionsgegenstands beim Pensionsgeber wider, der weiterhin Chancen und Risiken aus den übertragenen Aktiva trägt.[474] Diese Interessenlage ist mit derjenigen der gemeinnützigen Organisation für zurückzuübertragendes Vermögen, dessen Rückgewähr durch das Ausscheiden des Mitglieds bedingt ist, nicht vollständig vergleichbar. Hier muss die gemeinnützige Organisation nicht vor dem Unterlaufen der Rückgabeverpflichtung geschützt werden, im Gegenteil nutzt es ihr, wenn der Gesellschafter die Rückgabeverpflichtung nicht herbeiführt. Des Weiteren ist der Rückgabetermin gerade nicht bestimmt, sondern wird vom Gesellschafter durch seinen Austritt oder Ausschluss bzw. den Einzug seines Geschäftsanteils ausgelöst.[475] Da bei Ausscheiden des Gesellschafters zurückzugewährendes Vermögen nur bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften möglich ist, tritt der Fall der Rückgewähr auch nicht mit dem Tod des Gesellschafters ein, da der Gesellschaftsanteil im Todesfall bestehen bleibt und vererbt wird.[476]

Ein Ausweis entsprechend der Regelungen des unechten Pensionsgeschäfts ist indes nicht zweckmäßig. Hierzu wäre erforderlich, dass die gemeinnützige Organisation als Äquivalent zum Pensionsnehmer über den Rückgabezeitpunkt entscheiden könnte. Im Gegenteil verursacht das Mitglied die Rückgewähr des Vermögens. Dennoch ist auch ein Ausweis entsprechend der Regelungen des echten Pensionsgeschäfts bzw. der Wertpapierleihe nicht zweckgemäß. Denn hier verbliebe das

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögen bilanziell beim Mitglied. Dies widerspräche allerdings der tatsächlichen Gegebenheit, dass das Vermögen der NPO zunächst zeitlich unbegrenzt zur Nutzung übertragen wird. Zweck ist es, der gemeinnützigen Organisation die Nutzung und Fruchtziehung aus dem Vermögen zu gestatten und ihre Leistungsfähigkeit zu steigern. Dem entspricht ein Ausweis des Vermögens im Grundstockvermögen der NPO. Die (drohende) Verpflichtung zur Rückgewähr muss daneben ebenfalls berücksichtigt werden. Diese entsteht mit dem Ausscheiden des Mitglieds. Folglich wäre in diesem Moment die Verbindlichkeit zu berücksichtigen. Zuvor wäre allerdings bereits eine Rückstellung zu bilden, sobald es überwiegend wahrscheinlich ist, dass ein Mitglied aus der Körperschaft ausscheidet und mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zur Rückgewähr zu rechnen ist.[477] Für NPOs ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Ergebnisrechnung Transaktionen, die allein das Grundstockvermögen betreffen, nicht erfasst, da diese für die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nicht relevant sind.

8. Rücklagen

Unterschiede bestehen auch bezüglich der Vorschriften für Rücklagen. Zwar verfolgen sowohl handelsrechtliche als auch gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen das Ziel der langfristigen Stärkung des Vermögens,[478] Unterschiede bestehen jedoch bei der Bestimmung der Mittel, aus denen sich die Rücklagen speisen. Nach der kritisierten Ansicht der Finanzverwaltung[479] bildet sich die Berechnungsgrundlage für die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO aus den Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs und den Überschüssen aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Dass die Ausgaben des ideellen Bereichs unberücksichtigt bleiben, steht im Widerspruch zu § 272 Abs. 3 S. 1 HGB, der Rücklagen allein aus dem Gewinn des zurückliegenden Geschäftsjahres oder vorhergehender Geschäftsjahre zulässt. Die für die kaufmännische Rechnungslegung abschließenden §§ 270, 272 Abs. 2 bis 4 HGB[480] können folglich nicht ohne Anpassungen übernommen werden.

9. Inventar

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Neben dem Jahresabschluss ist jeder Kaufmann zur Aufstellung eines Inventars verpflichtet. Gem. § 240 Abs. 2, 1 HGB muss dieses zum Schluss jedes Geschäftsjahres aufgestellt werden und muss die Grundstücke, Forderungen und Verbindlichkeiten, den Betrag des Bargeldes sowie sonstige Vermögensgegenstände enthalten. Dies dient dem Nachweis und der Dokumentation, in erheblichem Maße aber auch der Korrektur.[481] Vor allem Fehler bei der allein buchmäßigen Erfassung der Vermögensgegenstände sollen korrigiert werden.[482]

Für NPOs ist die Bedeutung der Nachweis- und der Dokumentationsfunktion fraglich. Weder aus den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrecht noch aus Transparenzgesichtspunkten ist die Kenntnis Dritter über konkrete Vermögensgegenstände erforderlich. Anderes kann sich aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ergeben. Wenn ein einzelner Vermögensgegenstand (bspw. Immobilie, einzelnes Kunstwerk) von wesentlicher Bedeutung für die Zweckerfüllung ist, müssen seine Bedeutung, seine Wertentwicklung und andere wesentliche Informationen im Anhang angegeben werden.

10. Transparenz und Selbstinformation

a. Anhang

Ein weiteres Instrument zur Förderung der Transparenz ist der Anhang. Der Anhang gem. § 284 HGB verfolgt mehrere Zwecke. Er interpretiert Bilanz und GuV und enthält Informationen, die sich der Bilanzierung entziehen (Informationsvermittlungsfunktion), entlastet Bilanz und GuV durch Verschiebung von Angaben in den Anhang (Entlastungsfunktion), erläutert die Veränderung einzelner Positionen sowie ihren Einfluss auf die Lage der rechnungslegenden Person (Erläuterungsfunktion) und enthält zusätzliche Angeben, falls die Angaben in Bilanz und GuV nicht genügen, um ein den tatsächlichen Umständen entsprechendes Bild der Lage zu vermitteln (Ergänzungsfunktion gem. § 264 Abs. 2 S. 2 HGB).[483] Diese Funktionen sind auch auf den Anhang des Jahresabschlusses gemeinnütziger Organisationen übertragbar. Insbesondere Angaben i.S.v. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB über angewandte Ansatzund

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bewertungsmethoden sind im Hinblick auf die Bewertung zu aktuellen Marktpreisen relevant.[484] Auch die Angaben gem. § 285 Nr. 10 und Nr. 9 lit. a HGB zu Mitgliedern des Geschäftsführungs- sowie des Aufsichtsorgans und ihrer Bezüge ist für NPOs relevant. Zur Förderung der Transparenz ist eine Übernahme des Großteils der inhaltlichen Vorgaben sowohl des HGB als auch des EGHGB und des AktG zweckmäßig.[485] Die Angaben gem. § 284 Abs. 2 HGB entlasten, ergänzen und erläutern die restlichen Bestandteile des Jahresabschlusses und fördern ihr Verständnis.[486] Die geforderten Inhalte des § 285 HGB sind weitgehend auch für NPOs einschlägig und fördern den Informationsgehalt des Jahresabschlusses. Insbesondere die § 285 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 HGB sind auch für NPOs relevant, weil sie die dauerhaft gebundenen Mittel und die Risiken für das sonstige Vermögen erläutern. Auch die Anwendungsfälle der § 265 Abs. 7 Nr. 2, § 268 Abs. 4 S. 2, Abs. 5 S. 3, § 277 Abs. 4 S. 2 f. HGB sind für NPOs denkbar. Entsprechende Angaben sind folglich im Anhang zweckmäßig. Die § 264c Abs. 1, § 264c Abs. 2 S. 9, § 285 Abs. 1 Nrn. 6, 11a, 15, 16, 20, 28, 29 HGB sind für NPOs nicht relevant. Da die vorschriftsmäßige Gliederung von Bilanz und GuV angepasst werden, ist auch die Erläuterung gem. § 265 Abs. 1 S. 2 HGB nicht erforderlich. Mit geringen Modifikationen können die Vorschriften von HGB und EGHGB zum Anhang folglich übernommen werden.

b. Lagebericht

Der Lagebericht geht über die Angaben des Anhangs hinaus und erfordert eine ausführliche vergangenheits- und zukunftsbezogene Analyse des Geschäftsverlaufs sowie der Lage der Gesellschaft unter Einbeziehung finanzieller Leistungsindikatoren.[487] Der Lagebericht legt damit der Organisation erhebliche zusätzliche Pflichten auf und ist hierbei nicht gemeinnützigkeitsspezifisch. Insbesondere die in § 289 Abs. 2 HGB genannten Angaben sind für gemeinnützige Organisationen weitgehend irrelevant. Einzelne Autoren wie *Busse* möchten gemeinnützigen Organisationen umfassende Pflichten auferlegen, die neben der detaillierten Analyse der Entwicklung des Mittelzuflusses, der Werbe- und Verwaltungsaufwendungen, des Personalbereichs sowie der wirtschaftlichen Verfassung und der erwarteten wirtschaftlichen

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Entwicklung der Zweckbetriebe und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einer umfassenden Darstellung der erbrachten Leistungen nach inhaltlichen und geographischen Kriterien und der wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen auch einen Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und Chancen und Risiken enthalten soll.[488] Ein Großteil der verarbeiteten Informationen lässt sich jedoch bereits zusammengefasst für das abgelaufene Geschäftsjahr aus dem Jahresabschluss und insbesondere dem Anhang entnehmen. Der Lagebericht wäre folglich ein erheblicher Mehraufwand, der nur geringfügige zusätzliche Informationen produziert. Statt des Lageberichts ist eine Ausweitung des „Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks", der sich konkret am gemeinnützigen Zweck orientiert, auf andere gemeinnützige Organisationen bzw. dessen Integration in den Anhang zweckmäßiger. Auf einen Lagebericht kann für gemeinnützige Organisationen in diesem Fall verzichtet werden.[489]

11. Nomenklatur

Auch die Nomenklatur des HGB wird kritisiert. Statt der Bezeichnung als GuV schlagen *Hüttemann* und *Löwe* übereinstimmend die Bezeichnung „Ergebnisrechnung" vor, um die von der Ermittlung des Jahresüberschusses abweichende Zielsetzung, die im Nachweis der gemeinnützigkeitsrechtskonformen Mittelverwendung liegt, zu verdeutlichen.[490] Wie sich gezeigt hat, ist die GuV grundsätzlich nicht in der Lage, die Höhe der zweckgebundenen Mittel und ihre Verwendung abzubilden. Sie kann auch im Rahmen des Jahresabschlusses gemeinnütziger Organisationen nur die Ertragslage der Organisation abbilden. In diesem Fall weist sie ebenfalls den Überschuss bzw. die Unterdeckung am Ende des Geschäftsjahres aus. Hierbei handelt es jedoch nicht um den entziehungsfähigen Gewinn bzw. den erwirtschafteten Verlust. Um diese grundlegend abweichende Zielsetzung zum Ausdruck zu bringen, ist die Bezeichnung der GuV als „Ergebnisrechnung" zweckmäßig.

III. Weitere Vorschriften

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die §§ 248, 250, 251, 255, 256, 256a HGB sind nicht erläutert worden, weil sie weder eine besondere gemeinnützigkeitsspezifische Relevanz aufweisen noch für die Zwecke des Jahresabschlusses von NPO modifiziert werden müssen. Sie können damit inhaltlich für gemeinnützige Organisationen übernommen werden.

IV. Zwischenergebnis

Ein kaufmännischer Jahresabschluss nach dem HGB erfüllt nicht die für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen entwickelten Anforderungen. Zwar bestehen in Abweichung zu den Ergebnissen zum Verein und zur Stiftung mit den Vorschriften des HGB ein umfassendes und differenziertes Rechnungslegungssystem, mit diesem lassen sich aber weder die geforderten Nachweise des Steuerrechts noch diejenigen der Landesstiftungsgesetze erfüllen noch die an diese anknüpfenden Informationsinteressen von Leitungsorganen, Mitgliedern, Spendern und Transparenzinteressen gegenüber der Öffentlichkeit befriedigen. Eine Anwendung der Vorschriften des HGB auf sämtliche gemeinnützige Organisationen ist folglich unzweckmäßig.

Dennoch ist es zweckmäßig, den Entwurf der Vorschriften für einen Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen, der den Anspruch hat, ein umfassendes Konzept zu enthalten, durch die Anpassung der kaufmännischen Rechnungslegung zu entwickeln. Dies kombiniert die Vorteile eines ausdifferenzierten Systems, das durch lange Anwendung in der Praxis und die damit einhergehenden Erfahrungen und die bestehende Judikatur verfeinert wurde, mit der Möglichkeit, dieses kohärente System den entwickelten Anforderungen anzupassen.[491]

F. Rechtsformunabhängige Rechnungslegungsvorschriften

Unabhängig von der Rechtsform bestehen für einige Geschäftszweige eigenständige Rechnungslegungsvorgaben. Zu nennen sind hier insbesondere die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) und die

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Pflege-Buchführungsverordnung (PBV). Beide verweisen grundsätzlich auf die kaufmännische Rechnungslegung. Diese orientieren sich jedoch nicht an den Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen sondern an denjenigen ihres jeweiligen Geschäftsbereichs. Außerdem gelten sie unabhängig davon, ob es sich beim Rechnungslegungsadressaten um einen Kaufmann i.S.d. HGB oder eine gemeinnützige Organisation handelt.[492] Aus diesen Gründen werden die geschäftszweigspezifischen Vorgaben für die Zwecke dieser Arbeit nicht weiter berücksichtigt.

G. Zwischenergebnis

Im deutschen Recht bestehen keine Vorschriften, die den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen einheitlich und rechtsformunabhängig zweckmäßig regeln. Auch eine Übertragung bestehender gesetzlicher Regelungskomplexe auf gemeinnützige Organisationen kommt nicht in Betracht. Insbesondere die kaufmännische Rechnungslegung ist für gemeinnützige Organisationen ohne Modifikationen nicht zweckmäßig. Zwar ermöglichte der kaufmännische Jahresabschluss den Einblick in die Wirtschafts-, Finanz- und Ertragslage der Organisation, er berücksichtigt allerdings aufgrund seiner Ausrichtung auf gewinnorientierte Unternehmen die Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen nicht. So lässt sich weder die Höhe der zeitnah zu verwendenden Mittel noch ihre Verwendung noch der Erhalt des Stiftungsvermögens bei Anwendung des HGB nachweisen. Auch stehen die Vorgaben der Abgabenordnung zur Bildung von Rücklagen im Widerspruch zum HGB. Spiegelbildlich sind wiederum nicht alle handelsrechtlichen Rückstellungen gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig.

Um den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen einheitlich und zweckmäßig zu regeln, ist folglich die Schaffung eines neuen Regelungskomplexes erforderlich. Hierzu ist es zweckmäßig, die bestehenden Vorschriften der kaufmännischen Rechnungslegung für die Zwecke einer gemeinnützigen Rechnungslegung anzupassen.

https://doi.org/10.5771/9783748922803-48, am 06.09.2024, 18:39:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb