



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

II/21

JONAS HECKMANN

# DER EINHEITLICHE JAHRESABSCHLUSS GEMEINNÜTZIGER ORGANISATIONEN

Entwicklung eines gemeinnützigkeitsspezifischen Regelungskonzepts



BUCERIUS LAW SCHOOL  

---

PRESS

# **Schriften der Bucerius Law School**

**Herausgegeben von**

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Peter Rawert

Prof. Dr. Dr. h.c. mult Karsten Schmidt

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Band II/21

Jonas Heckmann

# **Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen**

Entwicklung eines gemeinnützigkeitsspezifischen  
Regelungskonzepts

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autor:

Jonas Heckmann

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2017

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Mittelweg 177, 20148 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-110-5 (Hardcover)

ISBN: 978-3-86381-111-2 (e-Book)

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS  
LAW SCHOOL IST EINE  
GRÜNDUNG DER



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommertrimester 2016 an der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft in Hamburg als Dissertation angenommen. Der Annahme gingen die Erstellung der Dissertation sowie zwei Forschungsaufenthalte voraus. Für die vielfältige Unterstützung, die ich während dieser gesamten Zeit erfahren habe, schulde ich vielen Personen Dank.

Für ihre inhaltliche, organisatorische und moralische Unterstützung danke ich im Besonderen meiner Doktormutter Professor Dr. Birgit Weitemeyer. Inhaltlich habe ich von der Themensuche bis zum Rigorosum stets stark von ihrem Wissen und ihrem Überblick über die Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts profitiert. Während der gesamten Promotionszeit stand mir Professor Dr. Weitemeyer als Gesprächspartnerin mit wertvollen Hinweisen zur Seite. Gleichzeitig ließ sie mir die Freiheit, die Dissertation nach meinen Vorstellungen zu verfassen. Dank gilt auch dem Zweitgutachter meiner Dissertation, Professor Dr. Rainer Hüttemann. Wesentliche Bestandteile meiner Dissertation wären ohne seine wissenschaftliche Arbeit nicht möglich gewesen. Daneben gebührt ihm Dank für das inhaltlich sehr fundierte Zweitgutachten, das wertvolle Kritik und Anregungen enthielt.

Nicht möglich gewesen wäre es mir, meine Dissertation ohne die Hilfe meiner Familie zu erstellen. Besonders hervorheben möchte ich die Unterstützung meiner Eltern, die vom Beginn meiner schulischen Ausbildung an bis zur Promotion stets alles dafür getan haben, die bestmöglichen Voraussetzungen für meinen akademischen Erfolg zu schaffen. Dass sie mich daneben auch jederzeit moralisch ohne Abstriche unterstützten, verpflichtet mich umso mehr zu allergrößtem Dank.

Auch zwei intensive Forschungsaufenthalte im Ausland wären nicht möglich gewesen ohne vielfältige Unterstützung. Besonders danken möchte ich Professor Dr. Thomas Koller von der Universität Bern sowie seinem gesamten Lehrstuhl. Für meinen Forschungsaufenthalt in Spanien

schulde ich der juristischen Fakultät der Universität von Navarra größten Dank. Besondere Erwähnung verdient hier Alberto Muñoz Fernández, Profesor Contratado Doctor, der meinen Forschungsaufenthalt und den weiteren Fortschritt meiner Dissertation von Beginn an voll unterstützt hat.

Meine Promotion wurde gefördert durch das Cusanuswerk. Für die finanzielle und insbesondere auch die ideelle Förderung bin ich sehr dankbar. Daneben hat mir diese Förderung Gespräche mit sehr vielen faszinierenden Persönlichkeiten ermöglicht.

Literatur und Rechtsprechung sind auf dem Stand von Juli 2015, dem Zeitpunkt der Einreichung der Dissertation.

Hamburg, im Oktober 2017

Jonas Heckmann

# Inhalt

## **Vorwort**

## **Inhalt**

## **Einleitung**

*A. Einführung in die Thematik*

*B. Gang der Arbeit*

## **Adressaten der Pflicht zur einheitlichen Rechnungslegung**

*A. Gemeinnützigkeit*

I. Steuerrechtliche Voraussetzungen

II. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

III. Zweckbetriebe

*B. Rechtsformen*

I. Stiftung

1. Rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

2. Nichtrechtsfähige Stiftungen

II. Verein

1. Eingetragener (Ideal-)Verein

2. Wirtschaftlicher Verein

3. Nichtrechtsfähiger Verein

III. Gemeinnützige GmbH (gGmbH)

IV. Zwischenergebnis

## **Anforderungen an die Rechnungslegung**

*A. Adressaten der Rechnungslegung*

I. Interne Rechnungslegungsadressaten



1. Leitungsorgan
2. Kontrollorgan
3. Mitglieder / Gesellschafter

## II. Externe Rechnungslegungsadressaten

1. Finanzverwaltung
  - a. Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben
  - b. Vermögensübersicht mit Nachweisen über Rücklagen
  - c. Tätigkeitsbericht
  - d. Anwendung der §§ 145 ff. AO
  - e. Trennung nach Tätigkeitsbereichen
2. Stiftungsaufsicht
3. Stifter und Spender
4. Interessierte Öffentlichkeit
5. Destinatäre von Leistungen
6. Gläubiger
7. Schlussfolgerungen

## *B. Darstellung im Jahresabschluss*

- I. Kontrolle der Mittelverwendung
  1. Definition der Mittelverwendung
  2. Bestimmung der zu verwendenden Mittel
  3. Bewertung vereinnahmter Spenden
  4. Ausschließliche, unmittelbare und selbstlose Verfolgung des Satzungszweck
  5. Zeitnahe Mittelverwendung
  6. Rückstellungen
  7. Abschreibungen
- II. Erhalt des Grundstockvermögens

1. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens von Stiftungen
2. Bewertung des Grundstockvermögens
3. Unternehmensbewertung
4. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens

### III. Steuerrechtliche Rücklagen

1. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO
2. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO
3. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO
4. Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO

### IV. Behandlung von Verlusten aus der Vermögensanlage

1. Steuerrecht
  - a. Verluste aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb
  - b. Verluste aus Vermögensverwaltung
2. Stiftungsrecht

### *C. Steuerbemessung*

### *D. Zwischenergebnis*

## **Bestehende gesetzliche Vorschriften**

### *A. Eingetragener Verein*

- I. Bürgerliches Gesetzbuch
- II. Handelsgesetzbuch
- III. Zwischenergebnis

### *B. Nichtrechtsfähige Vereine*

### *C. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts*

- I. Bürgerliches Gesetzbuch
- II. Landesstiftungsgesetze
- III. Handelsgesetzbuch

#### IV. Zwischenergebnis

##### *D. Nichtrechtsfähige Stiftungen*

##### *E. Gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH)*

#### I. Handelsgesetzbuch

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
2. Bilanz
3. Gewinn- und Verlustrechnung
4. Anhang
5. Lagebericht

#### II. Zweckmäßigkeit

1. Rechnungslegungszwecke
2. Ermittlung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
  - a. Realisations- und Imparitätsprinzip
  - b. Ausweis vereinnahmter Spenden
3. Nachweis der Mittelverwendung
  - a. Erfolgsrechnung
    - aa. Gliederung
      - bb. Ermittlung des Verwaltungs- und Werbeaufwands
        - (1) Projektausgaben
        - (2) Werbe- und Verwaltungsausgaben
    - b. Rückstellungen
  4. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
  5. Nachweis der Vermögenserhaltung
    - a. Bilanzform
    - b. Bewertungsvorschriften
    - c. § 340e Abs. 3 S. 1 HGB

- d. Unternehmensbewertung
- 6. Behandlung von Wertveränderungen
- 7. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- 8. Rücklagen
- 9. Inventar
- 10. Transparenz und Selbstinformation
  - a. Anhang
  - b. Lagebericht
- 11. Nomenklatur
- III. Weitere Vorschriften
- IV. Zwischenergebnis

*F. Rechtsformunabhängige Rechnungslegungsvorschriften*

*G. Zwischenergebnis*

## **Empfehlungen des IDW**

*A. IDW RS HFA 21 (spendensammelnde Organisationen)*

- I. Regelungsgehalt
  - 1. Anwendungsbereich
  - 2. Jahresrechnung
  - 3. Erfassung von Spenden
  - 4. Umsatzkostenverfahren
  - 5. Projektberichterstattung
  - 6. Anhang
- II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 21
  - 1. Grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB
  - 2. Erfassung der Spenden im Verwendungszeitpunkt
    - a. Verletzung des Realisationsprinzips

- b. Verletzung der Prinzipien der Klarheit und der Vollständigkeit
- c. Keine Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse
- d. Inkompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

### III. Zwischenergebnis

#### B. IDW RS HFA 5 (Stiftungen)

##### I. Regelungsgehalt

1. Anwendungsbereich
2. Kaufmännische Rechnungslegung
3. Grundsätze der Rechnungslegung
4. Bewertungsvorschriften
5. Ausweis des Grundstockvermögens
6. Ergebnisverwendung
7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht
8. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks
9. Unselbständige Stiftung

##### II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 5

1. Kaufmännische Rechnungslegung
2. Kontrolle der Kapitalerhaltung
3. Mittelverwendung
4. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht
5. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

#### C. IDW RS HFA 14 (Vereine)

##### I. Regelungsgehalt

1. Anwendungsbereich
2. Kaufmännische Rechnungslegung
3. Grundsätze der Rechnungslegung

4. Bestandteile des Jahresabschlusses
  5. Bewertung
  6. Ergebnisverwendungsrechnung
  7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung
- II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 14
1. Kaufmännische Rechnungslegung
  2. Größenklassen
  3. Kompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

*D. Zwischenergebnis*

**Adaptation des Rechnungslegungsgeneralplans für NPOs (Spanien)**

*A. Vergleichsmaßstab*

*B. Übersicht*

*C. Rechtsgestalt*

*D. Anwendungsbereich*

- I. Stiftungen
  1. Die Stiftung in der spanischen Verfassung
  2. Gesetzgebungskompetenz
  3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung
  4. Patronato und Protectorado
  5. Steuerbefreiung
- II. Gemeinnützige Vereine
  1. Der Verein in der spanischen Verfassung
  2. Gesetzgebungskompetenz
  3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung
    - a. Der für gemeinnützig erklärte Verein
    - b. Gesetzgebung der Autonomen Regionen

### III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften

#### *E. Inhaltliche Ausgestaltung*

##### I. Grundzüge

##### II. Rechnungslegungsgrundsätze

1. True and Fair View
2. Principios de Veracidad y Exactitud
3. Principio de Claridad
4. Principio de Empresa en Funcionamiento
5. Principio de Devengo
6. Principio de Uniformidad
7. Principio de Prudencia
8. Principio de No Compensación
9. Principio de Importancia relativa
10. Konflikte einzelner Rechnungslegungsgrundsätze

##### III. Verpflichtende Bestandteile des Jahresabschlusses

###### 1. Bilanz

###### a. Struktur

###### aa. Denkmalschutz

###### bb. Spenden

###### b. Ansatz- und Bewertungsvorschriften

###### aa. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften

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

###### cc. Rückstellungen

###### 2. Ergebnisrechnung

###### 3. Memoria de Actividades

###### aa. Information, Entlastung, Erläuterung

- bb. Memoria Económica
- cc. Cash-Flow-Rechnung
- dd. Inventario

#### IV. Aktionsplan

### *F. Rechnungslegungserleichterungen*

- I. Verkürzter Jahresabschluss
  - 1. Verkürzte Bilanz und Anhang
  - 2. Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung
- II. Anwendung des Rechnungslegungsplans für kleine und mittlere Unternehmen
  - 1. Voraussetzungen
  - 2. Rechtsfolgen
- III. Vereinfachter Jahresabschluss

### *G. Prüfung*

### *H. Publizität*

### *I. Zwischenergebnis*

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

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

- I. Anlehnung an kaufmännische Rechnungslegung
- II. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- III. Nachweis der Mittelverwendung
- IV. Nachweis der Vermögenserhaltung
- V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- VI. „Umschichtungsreserve“
- VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VIII. Rücklagen



- IX.     Transparenz und (Selbst-)Information
- X.     Rechnungslegungserleichterungen
- XI.    Schwellenwerte
- XII.   Zwischenergebnis

## **Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER**

### *A. Vergleichsmaßstab*

### *B. Gemeinnützigkeit*

- I.     Steuerrecht
  - 1.    Voraussetzungen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit
  - 2.    Gebot der zeitnahen Mittelverwendung
  - 3.    Unmittelbarkeitsgebot
- II.    Rechtsfolge der Anerkennung

### *C. Rechtsformneutralität*

- I.     Stiftung
  - 1.    Grundkonzeption
  - 2.    Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
    - a.    Eintragungspflicht ins Handelsregister
    - b.    Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle
    - c.    „Milchbüchleinrechnung“
- II.    Verein
  - 1.    Grundkonzeption
    - a.    Verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Ausgestaltung
    - b.    Gemeinnützigkeit
  - 2.    Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
    - a.    Kaufmännische Rechnungslegung

- b. „Milchbüchleinrechnung“
- III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft
  - 1. Grundkonzeption
  - 2. Gemeinnützigkeit
  - 3. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht
  - 4. „Milchbüchleinrechnung“

#### *D. Kaufmännische Rechnungslegung nach Obligationenrecht*

- I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
  - 1. Vorsichtsprinzip
  - 2. Imparitätsprinzip/Realisationsprinzip
  - 3. Grundsatz der Unternehmensfortführung
  - 4. Bruttoprinzip
  - 5. Zeitliche und sachliche Periodenabgrenzung
  - 6. Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit
  - 7. Wesentlichkeit und Vollständigkeit
  - 8. Stetigkeit
- II. Bilanz
  - 1. Gliederung
  - 2. Ansatz und Bewertung
- III. Erfolgsrechnung
- IV. Anhang
- V. Weitergehende Berichtspflichten
  - 1. Lagebericht
  - 2. Geldflussrechnung
- VI. „Milchbüchleinrechnung“
- VII. Publizität

## *E. Übertragbarkeit und Zweckmäßigkeit der gesetzlichen Vorgaben*

- I. Bestimmung und Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- II. Nachweis der Mittelverwendung
- III. Nachweis der Vermögenserhaltung
- IV. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- V. „Umschichtungsreserve“
- VI. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VII. Rücklagen
- VIII. Transparenz
- IX. Rechnungslegungserleichterungen
- X. Schwellenwerte

## *F. Swiss GAAP FER*

- I. Zielsetzung
- II. Anwendungsbereich
- III. Rahmenkonzept
  1. Kern-FER
  2. Weitere Standards
- IV. Jahresrechnung
  1. Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung
    - a. True & Fair View
    - b. Vorsichtsprinzip
    - c. Grundsatz der Einzelbewertung
  2. Bilanz
    - a. Gliederung
    - b. Bewertung
  3. Betriebsrechnung

4. Kapitalveränderungsrechnung
5. Geldflussrechnung
6. Anhang
7. Leistungsbericht
- V. Erleichterungen für kleine Organisationen
- VI. Abweichung von den gesetzlichen Rechnungslegungsvorgaben
- VII. Prüfung und Publizität

*G. Exkurs: Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz*

*H. Übertragbarkeit von Swiss GAAP FER 21*

- I. Rechtsformneutralität
- II. Ausweis der zeitnah zu verwendenden Mittel
- III. Nachweis der Mittelverwendung
- IV. Nachweis der Vermögenserhaltung
- V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens
- VI. „Umschichtungsreserve“
- VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens
- VIII. Rücklagen
- IX. Transparenz bezüglich Zweckverfolgung und Zweckerreichung
- X. Flexibilität
- XI. Rechnungslegungserleichterungen

*I. Zwischenergebnis*

## **Regelungskonzept**

*A. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Nonprofit)*

- I. Formelle GoB (Nonprofit)
- II. Materielle GoB (Nonprofit)

1. True and Fair View
2. Realisationsprinzip
3. Vorsichtsprinzip

## *B. Bestandteile des Jahresabschlusses*

### I. Bilanz

1. Gliederung der Passivseite
  - a. Eigenkapital
    - aa. Grundstockvermögen
    - bb. Zurückzugewährendes Vermögen
    - cc. Fondsvermögen
    - dd. Rücklagen
    - ee. Organisationskapital
  - b. Rückstellungen
  - c. Verbindlichkeiten
2. Gliederung der Aktivseite
  - a. Anlehnung an § 266 Abs. 2 HGB
  - b. Investitionsvermögen
  - c. Bewertung
    - aa. Nutzvermögen
    - bb. Investitionsvermögen
    - cc. Unternehmensbeteiligungen
    - dd. Umlaufvermögen
    - ee. Bewertungserleichterungen
3. Gliederung
4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe

### II. Ergebnisrechnung

1. Umsatzkostenverfahren
  2. Projektkosten
    - a. Projektkosten
      - aa. Mittelbare Projektkosten
      - bb. Unmittelbare Projektkosten
    - b. Allgemeine Verwaltungskosten
    - c. Gewichtung der Tätigkeit
  3. Spendensammelaktionen
  4. Grundstockvermögen
  5. Wertzuwachs des Anlagevermögens
  6. Gliederung nach Tätigkeitsbereichen
  7. Steuern
  8. Fondszuweisungen
  9. Gliederung
- III. Mittelverwendungsrechnung
1. Cash-Flow-Rechnung
  2. Adaptation
  3. Gliederung
- IV. (Adaptierte) Kapitalveränderungsrechnung
1. Veränderungen im Geschäftsjahr
  2. Zurückzugewährendes Vermögen
  3. Gliederung
- V. Anhang
1. Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks
  2. Grundstockvermögen
    - a. Nutzvermögen

- b. Investitionsvermögen
3. Fondsvermögen
4. Rückstellungen
5. Rücklagen
6. Zurückzugewährendes Vermögen
7. Bewertung
8. Selbstlosigkeit
9. „Memoria económica“

VI. Sprache, Währung, Unterschrift

*C. Formulierungsvorschlag*

*D. Beispieljahresabschluss*

- I. Szenario
- II. Bilanz
- III. Ergebnisrechnung
- IV. Mittelverwendungsrechnung
- V. Kapitalveränderungsrechnung
- VI. Anhang
- VII. Analyse und Erläuterungen

*E. Ergebnis*

**Abkürzungen**

**Literatur**

# Einleitung

## A. Einführung in die Thematik

In Deutschland existierten 2014 20.784 Stiftungen<sup>1</sup> und 588.801 Vereine<sup>2</sup>. Davon waren laut Angaben der Bundesregierung<sup>3</sup> 2010 geschätzt ca. 500.000 Vereine und 15.000 Stiftungen gemeinnützig. Daneben existieren ca. 10.000 gemeinnützige GmbHs.<sup>4</sup> An gemeinnützige Organisationen wurden 2006 und 2007 allein von Privatpersonen 4.449 bzw. 3.351 Millionen Euro „zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke“ steuerbegünstigt gespendet.<sup>5</sup> Mit 89 Milliarden Euro tragen diese Organisationen ca. 4,2% zur gesamtgesellschaftlichen Bruttowertschöpfung bei.<sup>6</sup> Sie beschäftigen ca. 9% der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten.<sup>7</sup> Aufgrund ihrer Tätigkeit für das Gemeinwohl und der damit einhergehenden Entlastung des Staates sind NPOs und ihre Unterstützer für ihre Zuwendungen steuerbefreit. Durch den Verzicht auf das Besteuerungssubstrat unterstützt der Staat gemeinnützige Organisationen wirtschaftlich. Trotz dieser wirtschaftlichen Bedeutung und Staatsnähe ist die Rechnungslegung des Dritten Sektors nur sporadisch geregelt. Für eingetragene Vereine und Stiftungen bestehen lediglich fragmentarische Vorgaben für ihre Rechnungslegung. Diese ergeben sich für Vereine aus einem Verweis in das Auftragsrecht, das eine rein interne Rechnungslegung vorsieht. Für die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts sehen die Landesstiftungsgesetze eine Rechnungslegungspflicht vor, regeln diese allerdings nur in vagen Grundzügen.<sup>8</sup> Allein für Vereine und Stiftungen, die § 1 Abs. 1 HGB unterfallen, und Kapitalgesellschaften bestehen mit der kaufmännischen Rechnungslegung des HGB ausdifferenzierte Regeln zum Jahresabschluss.<sup>9</sup> Diese orientieren sich allerdings an den Anforderungen, die ein gewinnorientiertes Unternehmen und sein Umfeld an den Jahresabschluss stellen. Politische Reformbestrebungen, die zum Ziel hatten, die Rechnungslegung der kaufmännischen Rechnungslegung



anzugleichen, hatten keinen Erfolg.<sup>10</sup> Auch werden die kaufmännische Rechnungslegung und die auf ihr beruhenden Empfehlungen des IDW vielfach als nicht zweckmäßig angesehen.<sup>11</sup> Insbesondere berücksichtigen die Vorschriften des HGB die Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen nicht. Neben die hierdurch verursachte Rechtsunsicherheit für gemeinnützige Organisationen tritt ein in der Öffentlichkeit bestehendes Unbehagen aufgrund einer empfundenen Intransparenz des Dritten Sektors.<sup>12</sup> Genährt wird dieses Unbehagen durch eine Vielzahl von „Skandalen“ als gemeinnützig anerkannter Organisationen.<sup>13</sup> Wenn man dieser Rechtsunsicherheit und den Forderungen der Öffentlichkeit durch mehr Transparenz begegnen möchte, setzt dies voraus, dass die Informationen in einer zweckmäßigen und verständlichen Weise dargestellt werden. Dazu muss der Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen die grundsätzlichen Funktionen des Jahresabschlusses erfüllen und der besonderen Situation von NPOs und den berechtigten Interessen seiner Adressaten gerecht werden. Die grundsätzlichen Funktionen der Dokumentation, Information und Rechenschaft sind auch für gemeinnützige Organisationen relevant.<sup>14</sup> Deren Situation unterscheidet sich jedoch erheblich von derjenigen gewinnorientierter Unternehmen, denen in der Debatte um die Vorschriften für Jahresabschlüsse sehr viel mehr Raum eingeräumt wird. Im Gegensatz zu gewinn- und investorenorientierten Unternehmen, deren Ziel die nachhaltige Erwirtschaftung eines angemessenen Gewinns ist,<sup>15</sup> verfolgen gemeinnützigen Organisationen die effiziente und nachhaltige Verfolgung eines altruistischen Zwecks. Hierbei kann es im Kontrast zu gewinnorientierten Unternehmen gerade darum gehen, ohne Gegenleistung hohe Aufwendungen zugunsten des verfolgten Zwecks zu tätigen. Der Aufwand selbst wird damit als quantitatives Element zum Ziel, nicht die erzielbare Gegenleistung. Gleichermäßen ist der im Rahmen der Zweckerfüllung vom Leistungsempfänger wahrgenommene Mehrwert selbst das Ziel, nicht die Gegenleistung, die dieser zu erbringen bereit ist. Des Weiteren ist der Absatzwettbewerb unter den NPOs gegenüber gewinnorientierten Unternehmen von untergeordneter Bedeutung, Wettbewerb besteht hingegen bei der Einwerbung von öffentlichen und privaten Zuwendungen.

Adressaten der Rechnungslegung finden sich sowohl innerhalb der

Nonprofit-Organisation als auch extern. Im Gegensatz zur Rechnungslegung gewinnorientierter Unternehmen und damit der Regelungen des HGB, die den Ausgleich zwischen den Ausschüttungsinteressen der Gesellschafter und dem Gläubigerschutz suchen, stehen für gemeinnützige Organisationen der Nachweis der Erfüllung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsvorschriften und Transparenz in Bezug auf die effiziente Mittelverwendung im Vordergrund. Da gemeinnützige Organisationen keine eigennützigen Gesellschafter haben, müssen sie nicht zum Schutz der Gläubiger vor dem übermäßigen Entzug von Kapital durch ihre Gesellschafter geschützt werden. Vielmehr geht es um die Ermittlung und die Darstellung des Erfolgs der Zweckverfolgung. Dies schließt quantitative und qualitative Elemente ein. Quantitativ lässt sich die Höhe der gemeinnützigkeitsrechtlich zeitnah zu verwendenden Mittel und die Höhe sowie die Art ihrer Verwendung belegen. Diesen Elementen der Zweckverfolgung stehen die qualitativen Elemente der Zweckerreichung gegenüber. Im Jahresabschluss lassen sich diese durch eine verbale Berichterstattung im Anhang abbilden. Zwischen gewinnorientierten Unternehmen und gemeinnützigen Organisationen bestehen damit substantielle Unterschiede, die auch durch ihren Jahresabschluss wiedergespiegelt werden müssen.

Die wissenschaftliche Debatte über den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen ist bisher stets mit einem starken Fokus auf einzelne Rechtsformen,<sup>16</sup> die Anwendung der Vorschriften des HGB<sup>17</sup> oder die Besonderheiten spendensammelnder Organisationen geführt worden.<sup>18</sup> Ein rechtsformunabhängiger Blick, der die Gemeinnützigkeit als einendes Merkmal in den Vordergrund stellt, fehlt in der Debatte bisher. Ziel dieser Arbeit ist es, ein Jahresabschlusskonzept für gemeinnützige Organisationen zu entwickeln, das sämtliche Anforderungen an deren Jahresabschluss berücksichtigt. Konzentriert wird sich diese Arbeit hierbei auf die Rechnungslegung in Form des Jahresabschlusses im Gegensatz zur fortlaufenden Buchführung. Auch Fragen der Publizität und der Abschlussprüfung wird diese Arbeit nicht ausführlich behandeln, sondern gegebenenfalls lediglich darauf hinweisen, wenn dies zweckdienlich ist.

## B. Gang der Arbeit

Mit dem Ziel der Entwicklung eines Jahresabschlusskonzepts identifiziert die Arbeit in einem ersten Schritt die Adressaten der Rechnungslegung für gemeinnützige Organisationen. Hierzu wird die Anknüpfung an unterschiedliche Definitionen der Gemeinnützigkeit geprüft und der Anwendungsbereich des Jahresabschlusskonzepts festgelegt. In einem zweiten Schritt werden die Anforderungen ermittelt, die an den Jahresabschluss von NPOs (auch in Bezug auf ihre Rechtsform) zu stellen sind. Diese ergeben sich aus den Interessen der Adressaten des Jahresabschlusses, die teilweise gesetzlich normiert und stark durch das Steuer- und das Stiftungsrecht geprägt sind. In die Elaboration der Anforderungen ist auch die Klärung von bestehenden Streitfragen im Umfeld der Rechnungslegungspflichten von gemeinnützigen Organisationen einbezogen.

Die Entwicklung eines Regelungskonzepts erfolgt auf der Basis der entwickelten Anforderungen dreistufig. Zunächst wird geprüft, ob deutsche gesetzliche Regelungen bestehen, die auf sämtliche gemeinnützigen Organisationen ausgeweitet werden können. Diese sind vor allem im HGB, in den Stiftungsgesetzen der Länder und im BGB zu finden. In der Folge werden die Empfehlungen des IDW sowie ausländische gesetzliche und nichtgesetzliche Vorschriften auf ihre Übertragbarkeit geprüft. Die Rechnungslegungsstandards IDW RS HFA 5, 14 und 21 des IDW sind für Wirtschaftsprüfer verbindliche Empfehlungen zur Rechnungslegung von eingetragenen Vereinen, rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts und von Spenden sammelnden Organisationen. Im Rahmen des Rechtsvergleichs werden die Regelungen zum Jahresabschluss der spanischen *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos* des Real Decreto 1491/2011 sowie des schweizerischen Obligationenrechts und *Swiss GAAP FER (21)* dargestellt und analysiert. Das spanische Real Decreto 1491/2011 enthält größtmäßig abgestufte, verbindliche Vorschriften für den Jahresabschluss gemeinnütziger Vereine und Stiftungen. Diese sind die Adaptation des *Plan General de Contabilidad* des Real Decreto 1514/2007, der die handelsrechtlichen

Rechnungslegungsvorschriften enthält und die vierte und siebte europäische Richtlinie zum Jahresabschluss umsetzt. Das schweizerische Obligationenrecht enthält nach dem Inkrafttreten einer umfassenden Reform seines Rechnungslegungsrechts am 1. Januar 2013 ein rechtsformunabhängiges Rechnungslegungsrecht, das auch auf die für NPOs in Frage kommenden Rechtsformen unabhängig von der Gemeinnützigkeit anzuwenden ist. *Swiss GAAP FER 21* ist ein in sich geschlossenes Regelwerk, das Regelungen für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen enthält. Die Vorschriften von *Swiss GAAP FER* werden von der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung FER herausgegeben. Ihre Anwendung ist in den meisten Fällen freiwillig. Auch *Swiss GAAP FER* enthält ein Regelwerk, das grundsätzlich auf gewinnorientierte Organisationen zugeschnitten ist. *Swiss GAAP FER 21* adaptiert dieses Regelwerk für gemeinnützige Organisationen. Der Verfasser wird aufbauend auf den bisherigen Ergebnissen der Arbeit erläutern, inwiefern die einzelnen dargestellten Regelungskomplexe den spezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen genügen und inwieweit sie in ein gesetzliches Rechnungslegungskonzept übertragbar sind.

Ein dritter Schritt besteht sodann in der Zusammenführung der bisherigen Ergebnisse und der Erweiterung zu einem Regelungsvorschlag. Da davon auszugehen ist, dass kein untersuchtes Regelwerk die Anforderungen vollständig erfüllen wird, müssen die zweckmäßigen Regelungen der untersuchten Regelwerke zusammengeführt, die verbleibenden gesetzlichen Vorschriften angepasst und unter Berücksichtigung der entwickelten Anforderungen ein eigener Regelungsvorschlag entworfen werden. Das Ergebnis der Ausarbeitung ist ein Vorschlag von Vorschriften zum Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen.

# Adressaten der Pflicht zur einheitlichen Rechnungslegung

Voraussetzung für die Erörterung der Anforderungen an die Vorschriften zum einheitlichen Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen und die Evaluation der bestehenden Vorschriften ist es, zunächst deren Adressatenkreis zu definieren. Fraglich ist damit, welche Adressaten unter den Begriff der „gemeinnützigen Organisation“ bzw. „NPO“ zu fassen sind.

## A. Gemeinnützigkeit

Die Bezeichnung als „NPO“ oder „gemeinnützige Organisation“ ist kein juristischer Begriff, dem eine rechtssichere Definition zugrundeläge. Auch die zu findende Gleichsetzung mit dem sog. „Dritten Sektor“ führt nicht zu einer klaren Abgrenzung.<sup>19</sup> Daneben besteht eine Vielzahl von Definitionsansätzen. Einigkeit besteht nur darin, dass eine rechtsformübergreifende Definition für diese rechtstatsächliche Erscheinung gefunden werden muss.<sup>20</sup> *Schauhoff* schlägt hierzu eine enge Definition des Begriffes der „gemeinnützigen Organisation“ vor, die nur diejenigen Organisationen erfasst, die den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit gem. §§ 51 ff. AO genügen.<sup>21</sup> Weitere Definitionen greifen auf die Abgrenzungskriterien der „Ausschüttungssperre“ oder der Trennung von Kontrollrechten und Anspruch auf das Residual zurück und verstehen die gemeinnützige Organisation als Unterfall der NPO.<sup>22</sup> Autoren, die auf das aus dem US-amerikanischen Rechtskreis stammende Abgrenzungskriterium der „Ausschüttungssperre“<sup>23</sup> zurückgreifen möchten, das der Abgrenzung der Nonprofit-Corporation von der Business Corporation dient, sehen diejenigen Organisationen als „Nonprofit-Organisationen“ an, die über keine Anteilseigner verfügen, denen ein Recht am Residual zusteht.<sup>24</sup>

Teilweise wird jedoch auch die Verwendung der Mittel der Organisation zur Förderung des Satzungszwecks als Ausschüttung verstanden.<sup>25</sup> Statt auf die Ausschüttungssperre wird hier eine Abgrenzung anhand der Trennung der Kontrollrechte vom Anspruch auf das Residual gefordert.<sup>26</sup> Diese „non-distribution constraint“ bedeutet, dass ein eventueller Überschuss nicht denjenigen Personen zugutekommen darf, die die Eigentümer- oder Kontrollrechte ausüben. Die Unterschiede liegen hier jedoch vorrangig bereits in der Definition der Ausschüttung. Definitionen, die anhand der Trennung von Kontrollrechten und Ansprüchen auf Leistungen abgrenzen, tun dies unabhängig vom verfolgten Zweck, wodurch die gemeinnützige NPO zum Unterfall der NPO wird.<sup>27</sup> Im Ergebnis zeigt sich, dass sich die vorliegenden Definitionen nicht gegenseitig ausschließen. Vielmehr geht es hier um die Frage, für welche Gruppe von Organisationen ein einheitlicher Jahresabschluss sinnvoll erscheint.

Die Abgrenzung von Nonprofit Corporation und Business Corporation<sup>28</sup> besagt jedoch noch nichts über die verfolgten Ziele. Gerade die verfolgten Ziele führen jedoch zu einer steuerrechtlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Erst diese führt jedoch zu Steuerbefreiung, Spendenabzug und der Anerkennung der Entlastung des Staates durch den Einsatz für das Gemeinwohl durch die Organisation, die wiederum berechnete Interessen externer Adressaten schaffen, Einblick in die Verwendung zugewandter Mittel zu erlangen. Zudem besteht durch die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ein rechtssicheres Abgrenzungskriterium. Zielführend ist folglich allein die Definition anhand der steuerrechtlichen Anerkennung i.S.d. §§ 51 ff. AO.

### *I. Steuerrechtliche Voraussetzungen*

Entsprechend des Ziels eines einheitlichen, spezifischen Jahresabschlusses für diejenigen Organisationen, die steuerbegünstigt Spenden empfangen können und die selbst entsprechen steuerbefreit sind, sind Adressaten diese Jahresabschlusses allein Organisationen, die die Anforderungen der §§ 51 ff. AO erfüllen. Dies sind diejenigen Organisation, die nach ihrer Satzung, dem Stiftungsgeschäft und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung

ausschließlich und unmittelbar, dauerhaft und nachhaltig mindestens einen steuerbegünstigten Zweck i.S.d. §§ 51 ff. AO erfüllen.<sup>29</sup> Die Erfüllung dieser Anforderungen muss schon durch die Satzung sichergestellt sein.<sup>30</sup> § 55 Abs. 1 Nr. 1, 5 AO sieht die ausschließliche und zeitnahe Verwendung des Vermögens für die satzungsmäßigen Zwecke vor. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO enthält darüber hinaus den Grundsatz der Vermögensbindung. Dieser gilt auch über das Bestehen der Körperschaft oder den Wegfall ihres Zwecks hinaus.<sup>31</sup>

## *II. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe*

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 S. 1 AO ist eine „selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht“. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist gem. S. 2 hierfür nicht erforderlich. Ebenso wenig ist die Teilnahme am allgemeinen Verkehr Voraussetzung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, eine Tätigkeit gegenüber Mitgliedern kann genügen.<sup>32</sup> Erforderlich ist allerdings eine von den sonstigen Betätigungen der Organisation abgrenzbare und nachhaltige Tätigkeit, die der Einnahmenerzielung dient.<sup>33</sup>

Mit ihren Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind ansonsten steuerbefreite gemeinnützige Organisationen gem. § 64 Abs. 1 AO partiell steuerpflichtig.<sup>34</sup> Die Gegenausnahme enthalten die §§ 65 bis 68 AO für Zweckbetriebe.

## *III. Zweckbetriebe*

Zweckbetriebe sind steuerprivilegierte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.<sup>35</sup> Gem. § 65 AO dient ein Zweckbetrieb in seiner Gesamtrichtung der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Organisation. Gleichzeitig muss er für die Zweckerreichung erforderlich sein und darf mit zu vergleichbaren nicht steuerbegünstigten Betrieben nicht mehr als für die Zweckverfolgung unvermeidbar in Wettbewerb

treten. Das Merkmal der Erforderlichkeit ist erfüllt, wenn die entgeltliche Tätigkeit dem gemeinnützigen Zweck und nicht vorrangig der Erwirtschaftung von Mitteln dient und die Zweckverfolgung ohne den Zweckbetrieb nicht möglich wäre.<sup>36</sup> Ein Betrieb dient trotz der Erwirtschaftung von Mitteln in seiner Gesamtrichtung dem steuerbegünstigten Zweck, wenn die Erwirtschaftung von Mitteln die Kostendeckung zum Ziel hat und die wirtschaftliche Tätigkeit und der gemeinnützige Zweck untrennbar verbunden sind.<sup>37</sup> Die §§ 66 bis 68 AO enthalten eine Vielzahl von gesetzlich definierten Zweckbetrieben, die insbesondere die Wertungsentscheidung in Bezug auf das Merkmal der Erforderlichkeit zugunsten der normierten Zweckbetriebe entscheiden.<sup>38</sup>

## B. Rechtsformen

Die Beschränkung der zu berücksichtigenden Organisationen auf gemeinnützige Körperschaften i.S.v. § 51 AO trifft nur mittelbar eine Aussage über die zu berücksichtigenden Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen. § 51 S. 2 AO schränkt diese ein, indem er festlegt, dass für die Steuerbegünstigung nur Körperschaften i.e.S., Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. KStG in Betracht kommen.<sup>39</sup> In Verbindung mit § 1 Abs. 1 KStG sind taugliche Körperschaften insbesondere nichtrechtsfähige und rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.<sup>40</sup> Die Forderung von *Stock*, auch gemeinnützige Personenhandelsgesellschaften sowie die gemeinnützige GbR zuzulassen,<sup>41</sup> ist daher mit der aktuellen Gesetzeslage nicht zu vereinbaren.<sup>42</sup>

### I. Stiftung

In Bezug auf Stiftungen umfasst der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung neben der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts auch die nichtrechtsfähige, fiduziarische oder treuhänderische Stiftung.



Nicht von § 1 Abs. 1 KStG umfasst sind rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts, die schon aufgrund ihrer Zuordnung zur mittelbaren Staatsverwaltung steuerbefreit sind.<sup>43</sup> Die daneben bestehenden „Stiftungen“ in der Rechtsform von Verein oder GmbH, die stiftungsähnliche Strukturen aufweisen,<sup>44</sup> werden im weiteren Gang der Untersuchung ohne weitere Verweise als Unterfälle ihrer jeweiligen Rechtsform behandelt.

## 1. Rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

Die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts ist der „Grundtypus“ oder „Prototyp“ der Stiftung.<sup>45</sup> Gem. § 80 Abs. 1 BGB entsteht sie durch das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung der nach dem jeweiligen Landesrecht zuständigen Behörde. Das Stiftungsgeschäft enthält den eigentlichen Stiftungsakt, der die verbindliche Zusage des Stifters, der Stiftung zur Erfüllung ihres Zwecks ein bestimmtes Vermögen zuzuwenden, enthält, und die Satzung der Stiftung.<sup>46</sup> Das Stiftungsgeschäft ist sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen möglich.<sup>47</sup> Ihre Rechtsfähigkeit erlangt die Stiftung des bürgerlichen Rechts durch Anerkennung durch die Stiftungsbehörde, auf die der Stifter gem. § 80 Abs. 2 BGB einen Anspruch hat, sofern die Voraussetzungen vorliegen.<sup>48</sup>

Prägendes Element einer Stiftung ist der Stifterwille, wie er im Stiftungsgeschäft und der Satzung bestimmt ist.<sup>49</sup> Diesem bleibt die Stiftung, kontrolliert durch die Stiftungsaufsicht unterworfen.<sup>50</sup> Der Stifterwille determiniert den Stiftungszweck, der aus der Sicht des Stifterwillens auszulegen ist.<sup>51</sup> Um gemeinnützig zu sein, muss die Stiftung allerdings einen Zweck i.S.v. § 52 Abs. 1 AO verfolgen. Als selbständiges Zweckvermögen verfügt die Stiftung gerade über keine Mitglieder.<sup>52</sup> Einziges zwingendes Organ der Stiftung ist der Vorstand. Weitere Organe, wie beispielsweise Beratungs- und Kontrollgremien, sind optional.<sup>53</sup>

## 2. Nichtrechtsfähige Stiftungen

Eine nichtrechtsfähige oder auch fiduziarische Stiftung erfüllt sämtliche Voraussetzungen der rechtsfähigen Stiftung mit Ausnahme der zur Rechtsfähigkeit erforderlichen Anerkennung.<sup>54</sup> Folglich verfügen auch nichtrechtsfähige Stiftungen über ein der Erfüllung des Stiftungszwecks gewidmetes Vermögen.<sup>55</sup> Mangels Rechtsfähigkeit benötigen nichtrechtsfähige Stiftungen allerdings einen Treuhänder, der das Stiftungsvermögen als Sondervermögen verwaltet und die Stiftung nach außen vertritt.<sup>56</sup> Im Unterschied zur rechtsfähigen Stiftung unterliegen fiduziarische Stiftungen keinem Anerkennungsverfahren und entstehen bereits durch den Vertrag mit dem Treuhänder.<sup>57</sup> Steuerlich sind fiduziarische Stiftungen den rechtsfähigen Stiftungen jedoch gleichgestellt. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind sie eigenständige Körperschaftsteuersubjekte.<sup>58</sup>

Die zivilrechtliche Beurteilung der nichtrechtsfähigen Stiftung ist abhängig vom Willen der beteiligten Parteien. Grundsätzlich kann die nichtrechtsfähige Stiftung hierbei drei Formen haben: eine Schenkung unter Auflagen, ein Treuhandverhältnis sowie ein stiftungsrechtlicher Vertrag sui generis.<sup>59</sup> Gemeinsam haben diese Verträge allerdings stets, dass der Stifter Vermögensgegenstände zur Erfüllung des vertraglich bestimmten Stiftungszwecks zuwendet.<sup>60</sup>

Die Einordnung einer nichtrechtsfähigen Stiftung als solche des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts ist teils schwierig. Aus dem Charakter als treuhänderische Stiftung ergibt sich, dass auch bei den nichtrechtsfähigen öffentlich-rechtlichen Stiftungen ein besonderer formeller Errichtungsakt häufig fehlt. Hinzu kommt, dass die nichtrechtsfähige Stiftung nicht automatisch ihrem Fiduziar in der Einordnung folgt.<sup>61</sup> Entscheidend sind vielmehr die Gesamtumstände der fiduziarischen Stiftung.<sup>62</sup>

## *II. Verein*

Der Verein ist ein auf Dauer angelegter, körperschaftlich organisierter Zusammenschluss einer größeren Zahl von Personen, die einen gemeinsamen Zweck verfolgen.<sup>63</sup> Als solcher existiert der Verein in der

Bundesrepublik Deutschland in drei grundlegenden Varianten. Als eingetragener (Ideal-)Verein, als wirtschaftlicher Verein sowie als nichteingetragener Verein.

## 1. Eingetragener (Ideal-)Verein

Ein eingetragener (Ideal-)Verein, d.h. ein Verein, der nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist (vgl. § 21 BGB),<sup>64</sup> erlangt seine Rechtsfähigkeit als juristische Person mit seiner Eintragung in das Vereinsregister gem. § 64 BGB.<sup>65</sup> Eigentlicher Gründungsakt ist jedoch bereits zuvor die Einigung der Gründungsmitglieder über die Satzung und darüber, den Verein ins Vereinsregister eintragen zu lassen.<sup>66</sup> Gem. § 65 BGB erhält der Verein den Namenszusatz „eingetragener Verein“. Die Satzung des Vereins muss mindestens die Stellung des Vorstandes und der Mitgliederversammlung regeln.<sup>67</sup> Zwingend muss die Satzung den Zweck des Vereins regeln.<sup>68</sup> Damit der Verein als gemeinnützig anerkannt werden kann, müssen die Zwecke des Vereins § 52 Abs. 1 AO entsprechen.<sup>69</sup>

## 2. Wirtschaftlicher Verein

Beim wirtschaftlichen Verein wird der Vereinszweck mittels eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erreicht, wobei der Geschäftsbetrieb zentrales Element des Vereins ist.<sup>70</sup> Dies ist dann der Fall, wenn der Verein nach Satzung und tatsächlicher Praxis an einem äußeren Markt planmäßig und auf Dauer Leistungen anbietet. Unter der Voraussetzung der Vergleichbarkeit der Risiken für Vereinsgläubiger kann auch ein innerer, allein aus den Mitgliedern des Vereins bestehender Markt ausreichen.<sup>71</sup> Ein dritter Typus des wirtschaftlichen Vereins besteht in der genossenschaftsähnlichen Kooperation. Diese besteht, wenn die Mitglieder des Vereins ihre eigene, profitorientierte Unternehmenstätigkeit oder hierfür benötigte Einrichtungen organisatorisch ganz oder teilweise auf den Verein auslagern.<sup>72</sup> In sämtlichen Fällen wird der Verein damit durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geprägt.<sup>73</sup> In den Fällen, in denen der Geschäftsbetrieb lediglich einem idealen Hauptzweck dient oder weder

für den Verein noch seine Mitglieder wirtschaftliche Vorteile erzielt werden sollen, liegt kein wirtschaftlicher Verein vor.<sup>74</sup> Folglich muss der Verein in seiner Gesamtheit dem wirtschaftlichen Hauptzweck dienen.

Gem. § 22 S. 1 BGB erlangt ein wirtschaftlicher Verein seine Rechtsfähigkeit nach dem Konzessionsprinzip, folglich durch staatliche Verleihung.<sup>75</sup> Hierbei ist der Grundsatz der Subsidiarität zu beachten.<sup>76</sup> Wirtschaftlichen Vereinen wird daher nur dann die Rechtsfähigkeit verliehen, wenn ihnen der Verweis auf andere Rechtsformen oder der Verzicht auf die Rechtsfähigkeit unzumutbar sind.<sup>77</sup> Hierfür müssen im Einzelfall besondere Umstände vorliegen.<sup>78</sup> Da hiervon nur in absoluten Sonderfällen auszugehen ist, hat der wirtschaftliche Verein für gemeinnützige Organisationen in der Praxis keine Bedeutung.<sup>79</sup>

### 3. Nichtrechtsfähiger Verein

Der nichtrechtsfähige Verein teilt als auf Dauer angelegter, körperschaftlich organisierter Zusammenschluss einer größeren Anzahl von Personen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks die wesentlichen Definitionsmerkmale des eingetragenen Vereins mit Ausnahme der Eintragung.<sup>80</sup> Er entsteht nach h.M. durch (Normen-)Vertrag der Gründer, der die Satzung errichtet und Bestellung des Vorstands.<sup>81</sup> Gem. § 54 S. 1 BGB finden auf nichtrechtsfähige Vereine die Vorschriften der GbR Anwendung. Mit der Anerkennung der Außenrechtsfähigkeit der GbR<sup>82</sup> ist entgegen der Bezeichnung klargestellt, dass der nichtrechtsfähige Verein zumindest teilrechtsfähig ist.<sup>83</sup> Die Rechtsverhältnisse des nichtrechtsfähigen Vereins richten sich aus am Recht des eingetragenen Vereins.<sup>84</sup> Es finden sämtliche Vorschriften des eingetragenen Vereins Anwendung, soweit diese nicht auf die Eintragung abstellen, wie beispielsweise die §§ 68 ff. BGB.<sup>85</sup> Soweit die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllt sind, kann auch der nichtrechtsfähige Verein gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 EStG steuerbefreit sein.<sup>86</sup>

### *III. Gemeinnützige GmbH (gGmbH)*

Die gemeinnützige GmbH (auch „gGmbH“) kombiniert den organisatorischen Rahmen der GmbH, dessen Regeln in Ermangelung von Sonderregelungen vollumfänglich anzuwenden sind, mit den steuerlichen Vorteilen einer gemeinnützigen Körperschaft.<sup>87</sup> Die gemeinnützige GmbH ist folglich keine gesellschaftsrechtliche Sonderform.<sup>88</sup> Die Errichtung als GmbH und die Anerkennung der Gemeinnützigkeit sind grundsätzlich voneinander unabhängige Vorgänge.<sup>89</sup> Verbunden sind sie allerdings dadurch, dass bei der Errichtung (oder später durch Satzungsänderung) der GmbH ein gemeinnütziger Gesellschaftszweck in der Satzung festgelegt werden muss.<sup>90</sup> Durch ihre Satzung und tatsächliche Geschäftsführung muss auch die gemeinnützige GmbH sämtliche bereits beschriebene Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Friktionen, insbesondere im Bereich der Kapitalerhaltung und der Mittelverwendung, die sich daraus ergeben, dass die GmbH grundsätzlich als gewinnorientierte Körperschaft konzipiert ist, müssen schon in der Satzung aufgelöst werden. Insbesondere ist zu beachten, dass Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter ausgeschlossen sein müssen.<sup>91</sup> Dies schließt auch verdeckte Gewinnausschüttungen ein.<sup>92</sup> Sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, ist die GmbH gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG steuerbefreit.

Eine spezielle Ausprägung der gemeinnützigen GmbH ist die gemeinnützige Stiftungs-GmbH, die sich zur Alternative zur Stiftung des bürgerlichen Rechts entwickelt hat. Dies liegt vor allem an der weniger komplizierten Errichtung ohne Erfordernis der staatlichen Anerkennung und die deutlich weniger strenge Vermögensbindung. Außerdem unterliegt auch die Stiftungs-GmbH nicht der dauernden staatlichen Aufsicht.<sup>93</sup> Da die Existenz der GmbH grundsätzlich vom Ausscheiden ihrer jeweiligen Gesellschafter unabhängig ist, gewährleistet die GmbH eine stiftungsähnliche Stabilität.<sup>94</sup> Zu beachten ist allerdings, dass das Vermögen nicht im gleichen Maße gebunden ist und nicht abschließend dem Zugriff der Gesellschafter entzogen werden kann.<sup>95</sup>

#### *IV. Zwischenergebnis*

Die Bezeichnung als „NPO“ oder „gemeinnützige Organisation“ ist nicht

juristisch abgrenzungssicher. Auch die häufig anzufindende Gleichsetzung mit dem „Dritten Sektor“ oder die Anknüpfung allein an die aus dem amerikanischen Rechtskreis stammende „Ausschüttungssperre“ führen nicht zu abgrenzungssicheren Ergebnissen. Allein die Orientierung an den Kriterien der §§ 51 ff. AO und die damit einhergehende Beschränkung auf nach dem deutschen Steuerrecht als gemeinnützig anerkannte Organisationen ist abgrenzungssicher. Auch beruhen Transparenzinteressen, die auf der aktiven Spendenwerbung und der indirekten Subvention durch Steuerbefreiungen beruhen, auf der steuerrechtlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Folglich ist diese als Abgrenzungskriterium anzuwenden. Taugliche Rechtsformen für die Gemeinnützigkeit sind sämtliche Körperschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG, die aufgrund ihrer Struktur gemeinnützig sein können.

# 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.<sup>96</sup> 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.<sup>97</sup> Diese gibt es sowohl innerhalb (interne Adressaten) als auch außerhalb (externe Adressaten) der Organisation.<sup>98</sup>

### *I. Interne Rechnungslegungsadressaten*

#### 1. Leitungsorgan

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

wirtschaftlichen Verhältnisse einschließlich einer eventuellen Überschuldung informieren.<sup>102</sup> 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.<sup>103</sup>

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,<sup>104</sup> 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.<sup>105</sup> Abhängig von der genauen Satzungsgestaltung haben diese Kontrollgremien üblicherweise ähnliche Aufgaben wie der aktienrechtliche Aufsichtsrat.<sup>106</sup> Hierzu gehört auch die Prüfung des Jahresabschlusses gem. § 171 Abs. 1 S. 1 AktG als Ausfluss der allgemeinen Überwachungspflicht aus § 111 Abs. 1 AktG.<sup>107</sup> 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.<sup>108</sup> Im Verein ist die Mitgliedervereinigung mangels abweichender Satzungsvorschriften oberstes Vereinsorgan.<sup>109</sup> 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.<sup>110</sup> 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.<sup>111</sup> Hierzu gehören neben der Vermögens- und Ertragslage des Vereins auch der effiziente Mitteleinsatz und der Erhalt der Anerkennung der Gemeinnützigkeit.<sup>112</sup>

## *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)<sup>113</sup>.

### 1. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung entscheidet über die Anerkennung der

Gemeinnützigkeit im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Festsetzungsverfahrens.<sup>114</sup> Die endgültige Anerkennung setzt voraus, dass das Finanzamt sowohl die Satzung als auch die tatsächliche Geschäftsführung überprüfen kann.<sup>115</sup> 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.<sup>116</sup> In welcher Form die Organisation dieser Verpflichtung nachkommt, liegt in ihrem Ermessen.<sup>117</sup> 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.<sup>118</sup> § 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.<sup>119</sup> 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:<sup>120</sup>

#### 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.<sup>121</sup> 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.<sup>122</sup> Gesondert auszuweisen sind dabei reine Finanzierungs- und Investitionstätigkeiten sowie im Namen und auf Rechnung Dritter vereinnahmter bzw. verausgabter Zahlungsmittel.<sup>123</sup> Entscheidend für die Erfassung eines Mittelzuflusses ist hierbei der Zeitpunkt des Zahlungsstroms. Eine periodengerechte Zuordnung findet nicht statt.<sup>124</sup> 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.<sup>125</sup>

#### 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.<sup>126</sup> Die Pflicht zur Erstellung einer Vermögensübersicht kann durch die für Kaufleute in § 242 Abs. 1 HGB vorgeschriebene Bilanz erfüllt werden.<sup>127</sup> Ausdrückliche Vorgaben zur Darstellung der Vermögensübersicht gibt es jedoch nicht.<sup>128</sup> Orth weist darauf hin, dass es für Stiftungen besonders wichtig sei, die Bewertung des Stiftungsvermögens in der Vermögensübersicht zu erläutern.<sup>129</sup>

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.<sup>130</sup> 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.<sup>131</sup>

### c. Tätigkeitsbericht

Neben Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben und der Vermögensübersicht fordert § 63 Abs. 3 AO auch einen Tätigkeitsbericht.<sup>132</sup> Dieser entspricht inhaltlich den vom AEAO a.F.<sup>133</sup> 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.<sup>134</sup> Grundsätzlich entspricht der Tätigkeitsbericht dem von den Landesstiftungsgesetzen gefordertem „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.<sup>135</sup>

### d. Anwendung der §§ 145 ff. AO

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

### 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.<sup>137</sup>

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.<sup>138</sup> Eine getrennte Ermittlung des Ergebnisses ist allerdings erforderlich, da deren Leistungen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sind.<sup>139</sup> Auch kann nur bei einer getrennten Rechnungslegung die Höhe der Betriebsmittelrücklage für die Zweckbetriebe bemessen werden kann.<sup>140</sup>

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.<sup>141</sup>

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.<sup>142</sup> 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.<sup>143</sup> 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.<sup>144</sup> Die Stiftungsaufsicht prüft anhand der vorgelegten Jahresrechnung die Erhaltung des Stiftungsvermögens sowie die satzungsmäßige Verwendung der Erträge.<sup>145</sup>

## 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.<sup>146</sup> Doch auch ohne gesetzliche Anordnung gehören die Zuwendungsgeber zu den wichtigsten externen Adressaten des Jahresabschlusses.<sup>147</sup> Ca. 20 % aller Mittel gemeinnütziger Organisationen in Deutschland sind Zuwendungen.<sup>148</sup> 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.<sup>149</sup> Diese Angaben erlauben es Zuwendungsgebern, die Angemessenheit der Ausgaben in Relation zu den vorhandenen Mitteln zu bewerten.<sup>150</sup>

#### 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.<sup>151</sup> Zwar dürfte den betroffenen Organisationen häufig die im Rahmen des Publizitätsgesetzes für die Verpflichtung zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses als Rechtfertigung genannte gesamtwirtschaftliche Bedeutung der Unternehmen<sup>152</sup> fehlen, dies wird jedoch durch das legitime Interesse der Öffentlichkeit kompensiert, das aufgrund der mittelbaren Subventionierung durch die diversen Steuerbefreiungen besteht.<sup>153</sup> Eine zweckmäßige Information dient auf diese Weise der Legitimation und Akzeptanz in der Öffentlichkeit.<sup>154</sup>

#### 5. Destinatäre von Leistungen

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

#### 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.<sup>157</sup> Für (potentielle) Gläubiger sind vor allem die Höhe des (Grundstock-

)Vermögens, bestehende Verbindlichkeiten und die Ertragslage relevant.<sup>158</sup>

## 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.<sup>159</sup> Folglich ist einer weiten Bandbreite an Adressaten genügend Information für ihre (wirtschaftliche) Entscheidung und zur Kontrolle der Geschäftsführung zur Verfügung zu stellen.<sup>160</sup> 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.<sup>161</sup> 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.<sup>162</sup> 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.<sup>163</sup>

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.<sup>164</sup> 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.<sup>165</sup> 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 gemeinnützigkeitsrechtskonform<sup>166</sup> 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.<sup>167</sup> 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.<sup>168</sup>

## 2. Bestimmung der zu verwendenden Mittel

Die Bemessung der zu verwendenden Mittel dient nicht wie handelsrechtlich der Ausschüttungsbemessung und damit dem Gläubigerschutz,<sup>169</sup> sondern der Kontrolle der Erfüllung der Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts. Die Gläubigerschutzfunktion ist für gemeinnützige Organisationen auf ein geringes Maß reduziert.<sup>170</sup> Dies liegt an der überdurchschnittlichen Finanzierung durch Eigenkapital.<sup>171</sup> 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.<sup>172</sup> 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 Zahlungsbemessung<sup>173</sup>, 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.<sup>174</sup> 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.<sup>175</sup> Dies umfasst sämtliche Einnahmen des ideellen Bereichs und der Zweckbetriebe, das Netto-Ergebnis der Vermögensverwaltung und die Überschüsse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.<sup>176</sup>

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.<sup>177</sup> 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.<sup>178</sup> Die Literatur wendet die §§ 99, 100 BGB (entsprechend) an.<sup>179</sup> 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.<sup>180</sup> Umschichtungsgewinne zählen damit grundsätzlich nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln, sondern sind dem Grundstockvermögen zuzuordnen.<sup>181</sup> 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.<sup>182</sup> 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.<sup>183</sup> 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.<sup>184</sup> 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.<sup>185</sup> 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.<sup>186</sup> 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.<sup>187</sup> Vorrangige Mittelverwendung ist der unmittelbare Einsatz zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks.<sup>188</sup> 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.<sup>189</sup> Daneben enthalten die §§ 58 und 62 AO gemeinnützigkeitsunschädliche Ausnahmen von den Erfordernissen der Ausschließlichkeit, der Unmittelbarkeit und der zeitnahen Mittelverwendung.<sup>190</sup> Darunter finden sich in den § 58 Nrn. 1 bis 5 AO Möglichkeiten der Kooperation mit anderen steuerbegünstigten Einrichtungen.<sup>191</sup> Besonders relevant sind die Vorgaben des § 62 AO zur Bildung von Rücklagen.<sup>192</sup> Eine wichtige Klarstellung enthält nach den Änderungen durch Art. 1 Nr. 6 des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes<sup>193</sup> § 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.<sup>194</sup>

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.<sup>195</sup> „Garant dieses Stifterwillens“ ist die Stiftungsaufsicht.<sup>196</sup> 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.<sup>197</sup>

## 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.<sup>198</sup> Folglich sind grundsätzlich sämtliche Mittel zeitnah zu verwenden.<sup>199</sup>

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.<sup>200</sup> Eine taugliche Verwendung ist auch die

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

## 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.<sup>203</sup> Ein Großteil der Landesstiftungsgesetze sieht die Trennung des „Stiftungsvermögens“ von „anderem“ oder „anderen“ Vermögen vor.<sup>204</sup> Der Plural verdeutlicht, dass das Stiftungsvermögen zumindest vom Vermögen Dritter getrennt gehalten werden muss.<sup>205</sup> 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.<sup>206</sup> 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.<sup>207</sup> Die Erhaltung des Grundstockvermögens der Stiftung ist grundlegender Bestandteil ihres Konzepts.<sup>208</sup> Um diesem Zweck gerecht zu werden, muss das Stiftungsvermögen dauerhaft erhalten werden.<sup>209</sup> Zu erhalten ist hierbei das Ursprungskapital zuzüglich weiterer Zustiftungen.<sup>210</sup> Neben dem Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung ist der Nachweis der Vermögenserhaltung der bedeutendste Zweck der

Rechnungslegung von gemeinnützigen rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts.<sup>211</sup>

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.<sup>212</sup> 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 Landesstiftungsgesetz<sup>213</sup> 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.<sup>214</sup> 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.<sup>215</sup> Für den Fall, dass keine Satzungsregelung vorliegt, hat sich die Erhaltung des Stiftungsvermögens am Stifterwillen zu orientieren.<sup>216</sup> Falls der Stifter diesen ausdrücklich formuliert, ist seinem Willen nach der von *Hüttemann* geprägten Meinung Folge zu leisten.<sup>217</sup> 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*)<sup>218</sup> 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.<sup>219</sup> 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.<sup>220</sup>

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.<sup>221</sup> 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,<sup>222</sup> und die vergangenheitsorientierte Kapitalerhaltung, die an eine geldwert- und damit inflationskorrigierte Kapitalerhaltung anknüpft, gegenüber.<sup>223</sup> 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.<sup>224</sup>

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.<sup>225</sup> 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.<sup>226</sup>

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.<sup>227</sup> 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.<sup>228</sup>

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.<sup>229</sup> 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.<sup>230</sup> Gleiches gilt für den gegensätzlichen Fall von Verlusten aus Vermögensverwaltung sowie bei Abschreibungen auf das Grundstockvermögen.<sup>231</sup>

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 klargelegt, dass das Stiftungsvermögen verbraucht werden darf, wenn dies dem Willen des Stifters entspricht.<sup>232</sup> 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.<sup>233</sup> Die Rückgewähr geschieht allerdings auch bei Sacheinlagen grundsätzlich nur mit dem Wert, den die Sacheinlage im Zeitpunkt der Einlage hatte.<sup>234</sup> Wird der Gegenstand in Natur herausgegeben, so ist die Wertdifferenz in Geld auszugleichen.<sup>235</sup> 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.<sup>236</sup> In der Rechnungslegung müssen sämtliche Rücklagen gesondert ausgewiesen werden, um eine Kontrolle durch die Finanzbehörden zu ermöglichen.<sup>237</sup>

### 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.<sup>238</sup> Hierfür muss die Organisation die Durchführung eines konkreten Vorhabens in einem angemessenen Zeitraum zumindest glaubhaft machen (z.B. Projektrücklage).<sup>239</sup> Ebenfalls möglich sind sog. Betriebsmittelrücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben sowie Rücklagen zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.<sup>240</sup> 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.<sup>241</sup> 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.<sup>242</sup> 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.<sup>243</sup> 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.<sup>244</sup> Nach anderer Ansicht können nur Mittel in die Rücklage eingestellt werden, die am Ende des Geschäftsjahres noch nicht verwendet sind.<sup>245</sup>

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

### 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.<sup>249</sup> Ebenfalls ist eine Nutzung der Mittel für eine Erhöhung der prozentualen Beteiligung ausgeschlossen.<sup>250</sup> Des Weiteren werden Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO auf die freie Rücklage gem. § 62

Abs. 1 Nr. 3 AO angerechnet.<sup>251</sup> Andererseits ist im Falle der Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO die Herkunft der Mittel irrelevant.<sup>252</sup> 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.<sup>253</sup> 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.<sup>254</sup> 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.<sup>255</sup>

## 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.<sup>256</sup> Der Anwendungserlass zur AO sieht vor, dass die Regelungen bezüglich der Verluste aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf die Vermögensverwaltung entsprechend anzuwenden seien.<sup>257</sup> 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.<sup>258</sup> 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.<sup>259</sup> 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.<sup>260</sup> 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.<sup>261</sup> 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,<sup>262</sup> 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.<sup>263</sup> Des Weiteren entzöge eine derartige Auslegung das Stiftungsvermögen zeitweise der Kontrolle der Stiftungsaufsicht, indem die Stiftung eigenständig über mittelfristige Verletzungen des Vermögenserhaltungsgebotes entscheiden dürfte.<sup>264</sup> 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.<sup>265</sup> Es bietet sich jedoch an, *Hüttemann* und *Schön* folgend (nicht verwendungspflichtige) Gewinne (anteilig) und Verluste gegen eine „Umschichtungsrücklage“ zu buchen, um Wertschwankungen aufzufangen.<sup>266</sup>

## 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.<sup>267</sup> Folglich ist eine Trennung der Sphären der Gemeinnützigkeit und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs schon allein zur Einkommensbemessung erforderlich.<sup>268</sup>

## 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.<sup>269</sup> 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.

## 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.<sup>270</sup> Für den Verein gelten aufgrund der Verweisung in § 27 Abs. 3 BGB die Rechnungslegungsvorschriften des Auftragsrechts.<sup>271</sup> 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.<sup>272</sup> Die Lehre modifiziert diese Vorschrift im Rahmen der Auslegung und fordert eine periodische Rechnungslegung. Abrechnungsperiode ist hierbei das Geschäftsjahr.<sup>273</sup> Die Rechenschaftspflicht des Vereins besteht gegenüber seinen Mitgliedern.<sup>274</sup> 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.<sup>275</sup> Fraglich ist, ob die Rechenschaftspflicht auch

ein Bestandsverzeichnis des Vermögens des Vereins umfasst. Die Literatur belässt es bei der Pflicht zur Vorlage „in gewissen Abständen oder auf Anfrage“.<sup>276</sup> 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.<sup>277</sup> Hierunter fallen auch Zusammenfassungen von Rechten wie beispielsweise Unternehmen.<sup>278</sup> 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,<sup>279</sup> 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.<sup>280</sup>

## *II. Handelsgesetzbuch*

Eingetragene Vereine sind keine Kaufleute kraft Rechtsform.<sup>281</sup> 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.<sup>282</sup>

## *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.<sup>283</sup> Es ist weder sichergestellt, dass die



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.<sup>284</sup> § 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.<sup>285</sup> 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.<sup>286</sup> Die zivilrechtlichen Vorschriften für die Rechnungslegung sind dabei grundsätzlich unabhängig von der Anerkennung der Gemeinnützigkeit und einer möglichen Steuerbefreiung.<sup>287</sup>

### *I. Bürgerliches Gesetzbuch*

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

das Auftragsrecht verweisen.<sup>288</sup> Die §§ 259, 260, 666, 27 Abs. 3 BGB finden damit auch für die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts Anwendung.<sup>289</sup> 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.<sup>290</sup>

Die Vorschriften des BGB gelten allerdings nur subsidiär gegenüber den jeweiligen Stiftungsgesetzen der Länder.<sup>291</sup> 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.<sup>292</sup> Die Vorgaben des BGB können also auch durch die Stiftungssatzung abbedungen werden.<sup>293</sup> 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.<sup>294</sup>

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 verselbständigt zweckgebundenes Vermögen, der Vorstand allein der Erfüllung des Stiftungszwecks verpflichtet.<sup>295</sup> Des Weiteren handelt der

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.<sup>296</sup> Dieser Konflikt muss folglich im Rahmen der Auslegung aufgelöst werden. So erfolgt die Rechnungslegung grundsätzlich gegenüber den satzungsmäßigen Kontrollorganen der Stiftung und der Stiftungsaufsicht.<sup>297</sup> 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.<sup>298</sup> Zeitlich wird die Rechnungslegungspflicht von der h.M. als Pflicht zur periodischen Abrechnung verstanden.<sup>299</sup> Abrechnungsperiode ist das Geschäftsjahr.<sup>300</sup>

## *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.<sup>301</sup> Innerhalb des persönlichen Anwendungsbereichs der Landesstiftungsgesetze gibt es zwei Fallgruppen:<sup>302</sup>

Ein Teil der Landesstiftungsgesetze regelt die Rechnungslegung im Rahmen der Stiftungsaufsicht.<sup>303</sup> Die übrigen Bundesländer regeln sie als Teil der Vorschriften über die Verwaltung der Stiftungen.<sup>304</sup> Auch diese verpflichten die Länder jedoch, ihre Jahresrechnung der Stiftungsaufsicht (auf Verlangen)<sup>305</sup> 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.<sup>306</sup> Diesen stehen die privatnützigen Stiftungen gegenüber, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen. In der deutlichen Mehrzahl der Bundesländer, die die

Rechnungslegung als Teil der Stiftungsaufsicht regeln, sind diese von der Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber der Aufsichtsbehörde ausgenommen.<sup>307</sup> 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.<sup>308</sup> 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,<sup>309</sup> fordert die Mehrzahl der Landesstiftungsgesetze mit ähnlichen Formulierungen (mindestens) eine Jahres(ab)rechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.<sup>310</sup> Dabei wird der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks teilweise als Teil der Jahres(ab)rechnung, teils als davon getrenntes Dokument betrachtet.<sup>311</sup> 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.“<sup>312</sup> Daneben sehen einige Landesstiftungsgesetze die Verpflichtung vor, dass das Vermögen der Stiftung von anderem Vermögen getrennt zu halten sei.<sup>313</sup> 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.<sup>314</sup>

Da allerdings kein Landesstiftungsgesetz die verwendeten Begriffe

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.<sup>315</sup> Bei der inhaltlichen Ausgestaltung kann trotz Ähnlichkeiten jedoch nicht allein auf den kaufmännischen Jahresabschluss zurückgegriffen werden.<sup>316</sup> 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.<sup>317</sup> 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.<sup>318</sup> 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.<sup>319</sup> 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.<sup>320</sup>

Hiervon sind allerdings zwei Ausnahmen zu beachten. Während das saarländische Stiftungsgesetz ausdrücklich den Ausweis der Höhe und der Verwendung der Erträge fordert,<sup>321</sup> ist nach dem schleswig-holsteinischen Landesstiftungsgesetz über Einnahmen und Ausgaben Buch zu führen.<sup>322</sup> 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.<sup>323</sup> 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.<sup>324</sup> 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<sup>325</sup> bzw. das deduktive Element innerhalb der hermeneutischen Herangehensweise stark betont wird,<sup>326</sup>

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

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.<sup>330</sup>

Auch die stiftungsrechtliche Rechnungslegung ist jedoch nicht auf Publizität und Transparenz ausgerichtet sondern dient primär der Rechenschaft gegenüber den Landesstiftungsbehörden.<sup>331</sup> 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.<sup>332</sup>

### *III. Handelsgesetzbuch*

Wie Vereine sind auch Stiftungen grundsätzlich keine Kaufleute.<sup>333</sup> 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.<sup>334</sup> Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die die Voraussetzungen von § 1 HGB erfüllen, sind zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet.

### *IV. Zwischenergebnis*

Nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften haben Stiftungen zumindest

eine detaillierte Einnahmen-Überschuss-Rechnung, eine Vermögensübersicht und einen Verwendungsbericht zu erstellen.<sup>335</sup> 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.<sup>336</sup> Dabei ist zu beachten, dass eine entsprechende Anwendung der §§ 80 ff. BGB ausgeschlossen ist.<sup>337</sup> 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.<sup>338</sup> Für nichtrechtsfähige Stiftungen bestehen damit keine einheitlichen Vorgaben für ihren Jahresabschluss.

## **E. Gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter**



# 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*<sup>339</sup>

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.<sup>340</sup> 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.<sup>341</sup> 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“<sup>342</sup> 2003 erheblich geändert wurden, in ihrer zuletzt durch das BilMoG (BGBl. 2009 I, S. 1102) modernisierten Form.<sup>343</sup> Im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften bestehen keine Sonderregelungen für gemeinnützige Kapitalgesellschaften.<sup>344</sup>

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.<sup>345</sup> Erleichterungen sieht das HGB vor für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften.<sup>346</sup>

### 1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

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

den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufstellen. Damit sind auf diese sämtliche normierten und ungeschriebenen, formellen und materiellen GoB anwendbar.<sup>347</sup>

## 2. Bilanz

§ 247 Abs. 1 HGB enthält in Form einer unvollständigen Mindestgliederung die wichtigsten Posten der Bilanz.<sup>348</sup> 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.<sup>349</sup> Danach haben Kapitalgesellschaften ihre Bilanz zwingend in Kostenform aufzustellen (§ 266 Abs. 1 S. 1 HGB).<sup>350</sup> Grundsätzlich sind die Gliederungsvorgaben inklusive der Reihenfolge der Posten zwingend zu befolgen sowie die einzelnen Posten der Bilanz getrennt auszuweisen.<sup>351</sup>

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.<sup>352</sup> 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).<sup>353</sup> In Bezug auf die Wahl des Gesamt- bzw. Umsatzkostenverfahrens ist der Stetigkeitsgrundsatz anzuwenden (§ 265 Abs. 1 HGB).<sup>354</sup> Für kleine und

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.<sup>355</sup> 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.<sup>356</sup> 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.<sup>357</sup> 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.<sup>358</sup>

#### 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.<sup>359</sup> 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.<sup>360</sup>

Der Lagebericht ist nicht Bestandteil des Jahresabschlusses, jedoch mit diesem gemeinsam aufzustellen.<sup>361</sup>

## II. Zweckmäßigkeit

Für Kaufleute und insbesondere für Kapitalgesellschaften besteht nach dem HGB ein ausdifferenziertes Rechnungslegungssystem, dass aufgrund vielfältiger Judikatur auch Detailfragen zuverlässig löst.<sup>362</sup> 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.<sup>363</sup> 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.<sup>364</sup> Grundsätzliche Funktionen der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind die Dokumentations-, die Informationssowie die Zahlungsbemessungsfunktion.<sup>365</sup> Insbesondere die Handelsbilanz dient dazu, den ohne Gläubigergefährdung und/oder Verzehr des Stammvermögens ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln.<sup>366</sup> Der Gläubigerschutz wird daneben auch über durch die bilanzielle Schuldendeckungskontrolle bezweckt.<sup>367</sup>

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.<sup>368</sup>

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

Ergebnisses der Gläubigerschutz und daneben die zutreffende Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Vordergrund,<sup>369</sup> 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.<sup>370</sup> Der Gläubigerschutz ist für Nonprofit-Organisationen nahezu irrelevant.<sup>371</sup> 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.<sup>372</sup> 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.<sup>373</sup> 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.<sup>374</sup> Erfasst werden Gewinne bei ihrer Realisation, also dann, wenn der Anspruch auf die Leistung rechtswirksam entstanden ist.<sup>375</sup> 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.<sup>376</sup> 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

bereits ein durchsetzbarer Anspruch sowie eine Zahlungsverpflichtung erfasst werden müssen, sind gemeinnützigkeitsrechtlich allein zugeflossene Mittel relevant.<sup>377</sup> Die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts sind damit enger als diejenigen des HGB.<sup>378</sup> 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<sup>379</sup> 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,

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.<sup>380</sup> Umstritten ist wie derartige Spenden nach den Vorschriften der kaufmännischen Rechnungslegung auszuweisen sind. Grundsätzlich werden folgende Möglichkeiten diskutiert:<sup>381</sup>

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.<sup>382</sup> 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.<sup>383</sup> 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

Wohle der Körperschaft und der Erfüllung des Gesellschaftszwecks einzusetzen und kann folglich ebenfalls nicht frei über das Vermögen verfügen.<sup>384</sup> 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.<sup>385</sup> 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.<sup>386</sup>

Der Vorschlag, die zugeflossenen Spenden als Verbindlichkeit zu passivieren, überzeugt nicht. Für eine Verbindlichkeit müsste eine zivilrechtliche, öffentlich-rechtliche oder faktische Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten vorliegen.<sup>387</sup> Für den Spender besteht allerdings in der Regel keine Möglichkeit, seine erbrachte Spende zurückzufordern.<sup>388</sup> 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.<sup>389</sup> 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



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“.<sup>390</sup> 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.<sup>391</sup> 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.<sup>392</sup> 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.<sup>393</sup>

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.<sup>394</sup> 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.<sup>395</sup> Eine Einstellung in einen Sonderposten widerspricht damit dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild darzustellen.<sup>396</sup>

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

erklärte den Vorschlag, nachrichtlich in der GuV oder im Anhang doch über die Zuflüsse und den Verbrauch der zugeflossenen Spenden zu informieren.<sup>397</sup> 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.<sup>398</sup> 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.<sup>399</sup>

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.<sup>400</sup>

### 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“<sup>401</sup> 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.

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.<sup>402</sup> 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.<sup>403</sup> Die Staffelform wird daher für übersichtlicher gehalten.<sup>404</sup> 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,<sup>405</sup> bei gemeinnütziger Tätigkeit sämtliche Aufwendungen und Erträge zu zeigen, sodass eine Beschränkung auf diejenigen Aufwendungen, die mit erzielten Erträgen korrespondieren, entfällt.<sup>406</sup> Demgegenüber hat das Gesamtkostenverfahren Defizite, da hier nicht funktionsbezogen nach Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwand abgegrenzt werden kann.<sup>407</sup> Dies ist jedoch erforderlich, um die Einhaltung der 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,<sup>408</sup> was eine unadaptierte Übernahme von § 275 Abs. 3 HGB ausschließt.<sup>409</sup>

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.<sup>410</sup> 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.<sup>411</sup>

##### (2) Werbe- und Verwaltungsausgaben

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.<sup>412</sup>

## 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.<sup>413</sup> § 249 Abs. 1 HGB verpflichtet zur Bildung von Rückstellungen für hinreichend wahrscheinliche unkompensierte, quantifizierbare Leistungsverpflichtungen auf rechtlicher oder faktischer Grundlage.<sup>414</sup> § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB erfasst hierbei ungewisse Verbindlichkeiten, Alt. 2 deren Unterfall der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften.<sup>415</sup> 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.<sup>416</sup> 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.<sup>417</sup>

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

Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann für derartige Innenverpflichtungen gebildet werden, sofern sie der dauerhaften Erfüllung des satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecks dienen.<sup>418</sup> 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

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.<sup>419</sup> Als Gliederungsform schreibt § 266 Abs. 1 S. 1 HGB die Kontoform vor, die Staffelform ist damit ausgeschlossen.<sup>420</sup> Auch für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen ist die Kontoform zweckmäßig. Diese gilt allgemein als übersichtlicher.<sup>421</sup> 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,<sup>422</sup> 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.<sup>423</sup> 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.<sup>424</sup>

## 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.<sup>425</sup> 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.<sup>426</sup> Allerdings müssen diese Abschreibungen rückgängig gemacht werden, wenn ihr Grund nachträglich entfällt.<sup>427</sup> Auch bei Wertaufholungen bleibt der Maximalwert jedoch auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begrenzt.<sup>428</sup> Durch diese Bewertungsvorschriften werden Chancen tendenziell zu niedrig und Risiken tendenziell zu hoch bewertet.<sup>429</sup> 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.<sup>430</sup>

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



diese beiden Messgrößen jedoch zunächst zutreffend ermittelt werden.

Das Vorsichtsprinzip in seiner handelsrechtlichen Form kann aus den genannten Gründen nur von untergeordneter Bedeutung sein.<sup>431</sup> Die Anwendung der Bilanzierungsprinzipien und hier insbesondere das Anschaffungskosten-, das Realisations- und das Imparitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip führen zur Bildung von ungewünschten stillen Zwangsreserven.<sup>432</sup> 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.<sup>433</sup> Eine Hinwendung zur „Substance over Form“ ist für das HGB jedoch zuletzt mit dem BilMoG abgelehnt worden.<sup>434</sup> 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.<sup>435</sup>

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.<sup>436</sup> 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.<sup>437</sup> Da jedoch die Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Investitionsvermögen nicht zweckmäßig und die Bewertung mit beizulegenden Zeitwerten für

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.<sup>438</sup>

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“,<sup>439</sup> ist diese Methode für das häufig betriebswirtschaftlich nicht geschulte Personal gemeinnütziger Organisationen nicht zweckmäßig. Die Methode eröffnet einen weiten Ermessensspielraum.<sup>440</sup> 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.

#### 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.<sup>441</sup> 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.<sup>442</sup>

In beiden Fällen wird der Bewertung der Ertragswert des Unternehmens zugrundegelegt.<sup>443</sup> Voraussetzung für die Ermittlung des Ertragswerts ist die Ermittlung der voraussichtlichen Zukunftserträge und des Kapitalzinsfußes zur Barwertermittlung.<sup>444</sup> Beide sind Prognosen, die nicht mit letzter Gewissheit angestellt werden können.<sup>445</sup> In Bezug auf die Ermittlung der Zukunftserträge<sup>446</sup> ergeben sich keine Änderungen gegenüber der Anwendung des Ertragswertverfahrens zur Unternehmensbewertung im Rahmen von § 253 Abs. 2 HGB.<sup>447</sup> Bei der Bewertung sind echte und unechte Synergien zu berücksichtigen, die zwischen der zu bewertenden Unternehmensbeteiligung und anderen Beteiligungen der Organisation bestehen (subjektiver Wert).<sup>448</sup> 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“),<sup>449</sup> 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.<sup>450</sup> 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

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.<sup>451</sup> 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.<sup>452</sup> Eine Möglichkeit zur Bildung einer solchen Rücklage wäre die Nutzung des Wahlrechts in Art. 42c Abs. 2 der Richtlinie 78/660/EWG<sup>453</sup> in ihrer Fassung nach der Änderung durch die Fair-Value-Richtlinie<sup>454</sup>. 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

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.<sup>455</sup>

### (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.<sup>456</sup> 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.<sup>457</sup> 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

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.<sup>458</sup>

## (2) Unechtes echtes Pensionsgeschäft

Der Terminus des unechten echten Pensionsgeschäfts umschreibt eine vor Einführung des § 340b HGB durch Gesetz vom 30.11.1990<sup>459</sup> 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“).<sup>460</sup> Die gewählte Bilanzierung orientierte sich damit an den bürgerlich-rechtlichen Eigentumsverhältnissen statt an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.<sup>461</sup> Dieser Praxis ist durch den auf der Bankbilanzrichtlinie<sup>462</sup> beruhenden § 340b HGB und insbesondere dessen Abs. 4 S. 1 die Grundlage entzogen worden.<sup>463</sup> Demnach müssen die übertragenen Vermögensgegenstände bei echten Pensionsgeschäften in der Bilanz des Pensionsgebers 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.<sup>464</sup> In diesem Fall muss der Pensionsnehmer die Vermögensgegenstände zu den Anschaffungskosten in Höhe des an den Pensionsgeber gezahlten Betrags ausweisen.<sup>465</sup> Die mögliche Rückgabe darf als schwebendes Geschäft bilanziell nicht berücksichtigt werden.<sup>466</sup>

## (4) Wertpapierleihe

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.<sup>467</sup> 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.<sup>468</sup> Bilanziell werden die Wertpapierleihe und das echte Pensionsgeschäft allerdings identisch behandelt.<sup>469</sup>

### (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

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.<sup>470</sup> 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.<sup>471</sup> 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



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.

## (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.<sup>472</sup> Letzteres verhindert, dass der Pensionsgeber durch eine Nichtbestimmung des Rückgabetermins seine Rücknahmepflicht unterläuft.<sup>473</sup> Diese unbedingte Rücknahmeverpflichtung spiegelt sich auch in der Bilanzierung des Pensionsgegenstands beim Pensionsgeber wider, der weiterhin Chancen und Risiken aus den übertragenen Aktiva trägt.<sup>474</sup> 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.<sup>475</sup> 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.<sup>476</sup>

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

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.<sup>477</sup> 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,<sup>478</sup> Unterschiede bestehen jedoch bei der Bestimmung der Mittel, aus denen sich die Rücklagen speisen. Nach der kritisierten Ansicht der Finanzverwaltung<sup>479</sup> 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<sup>480</sup> können folglich nicht ohne Anpassungen übernommen werden.

## 9. Inventar

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.<sup>481</sup> Vor allem Fehler bei der allein buchmäßigen Erfassung der Vermögensgegenstände sollen korrigiert werden.<sup>482</sup>

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 Angaben, 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).<sup>483</sup> 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 Ansatz und

Bewertungsmethoden sind im Hinblick auf die Bewertung zu aktuellen Marktpreisen relevant.<sup>484</sup> 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.<sup>485</sup> Die Angaben gem. § 284 Abs. 2 HGB entlasten, ergänzen und erläutern die restlichen Bestandteile des Jahresabschlusses und fördern ihr Verständnis.<sup>486</sup> 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.<sup>487</sup> 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

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.<sup>488</sup> 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.<sup>489</sup>

## 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.<sup>490</sup> 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*

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 unzumutbar.

Dennoch ist es zumutbar, 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.<sup>491</sup>

## **F. Rechtsformunabhängige Rechnungslegungsvorschriften**

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

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.<sup>492</sup> 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.



# Empfehlungen des IDW

Als nichtstaatlicher Akteur hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) entscheidenden Einfluss auf die Rechnungslegung von Unternehmen und auch gemeinnützigen Organisationen, die der Prüfung ihrer Jahresabschlüsse aufgrund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Verpflichtung unterliegen. IDW Standards sind für ihre Adressaten zwar nicht verbindlich, mittelbare Verbindlichkeit erfahren sie allerdings dadurch, dass sie für Wirtschaftsprüfer, die nur in begründeten Ausnahmefällen von ihnen abweichen dürfen, verbindlich sind.<sup>493</sup>

Während andere Rechnungslegungsstandards des IDW aufgrund der in ihnen betroffenen Spezialmaterie grundsätzlich auch für gemeinnützige Organisationen anwendbar sein können, richten sich die Standards IDW RS HFA 21, IDW RS HFA 4 und IDW RS HFA 15 unmittelbar an Spenden sammelnde Organisationen, Vereine bzw. Stiftungen. An diesen Standards könnte sich der deutsche Gesetzgeber bei der Erarbeitung von Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen orientieren, sofern sie sich als zweckmäßig erweisen.

## **A. IDW RS HFA 21 (spendensammelnde Organisationen)**

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

Anwendungsbereich von IDW RS HFA 21 sind gem. dessen Rn. 4<sup>494</sup> diejenigen Organisationen, deren Spendererträge in Relation zu ihren Gesamterträgen wesentlich sind. Das Merkmal der Wesentlichkeit definiert der Rechnungslegungsstandard allerdings nicht. Es ist davon

auszugehen, dass sich aus der Bezeichnung als Spenden *sammelnde* Organisation ergibt, dass neben die (prozentuale) Bedeutung der Spenden für die Finanzierung der Organisation auch die Ausrichtung der Organisation auf die Erzielung von Spenden treten muss. Dies bedeutet, dass die Organisation auch aktiv um Spenden werben muss. Allein der Erhalt von Spenden genügt nicht.<sup>495</sup>

## 2. Jahresrechnung

Das IDW empfiehlt je nach Komplexität der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Spenden sammelnden Organisation die Anwendung einer einfachen Einnahmen-/Ausgabenrechnung (falls zulässig), die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung der §§ 238 ff. HGB bzw. die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften (vgl. Rn. 10).

Bei der grundsätzlich empfohlenen Anwendung der Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB sollen gem. Rn. 12 aus Transparenz Gesichtspunkten überflüssige Punkte weggelassen und erforderliche hinzugefügt werden, ohne dass diese näher erläutert werden.

## 3. Erfassung von Spenden

IDW RS HFA 21 versteht unter einer Spende jede freigebige Zuwendung, folglich die Zuwendung von Geld- und Sachmitteln sowie von unentgeltlichen Arbeitsleistungen in der zivilrechtlichen Form von Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnissen.<sup>496</sup> Unechte Mitgliedsbeiträge und Förderbeiträge werden wie Spenden behandelt (Rn. 43). Der Ausweis realisierter Spenden hat im Laufe der Entstehung des Standards grundlegende Änderungen erfahren. Der Rechnungslegungsstandard unterscheidet zwischen den Kategorien der „Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und der „bedingt rückzahlungspflichtigen Spende“.<sup>497</sup> Während letztere wie bereits im Vorgängerstandard als Verbindlichkeit erfasst wird, wandelte sich die Erfassung der Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zuge der Entstehung des Standards grundlegend. Nachdem ein vorhergehender

Entwurf die ertragswirksame Erfassung von Spenden im Zeitpunkt ihres Zugangs sowie ihre spätere Einstellung in Rücklagen vorsah, falls sie im Jahr des Zuflusses nicht vollständig verwendet werden,<sup>498</sup> wurde diese Festlegung für den nun gültigen Standard aufgegeben. Statt im Zeitpunkt des Zuflusses werden Spenden nun erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung ergebniswirksam erfasst (Rn. 18).<sup>499</sup> Im Zeitpunkt des Zuflusses sind Spenden lediglich in einem Sonderposten in der Bilanz nach dem Eigenkapital auszuweisen (Rn. 9), der jeweils in Höhe der verwendeten Mittel erfolgswirksam aufgelöst wird. Im Fall der Anschaffung von Vermögensgegenständen aus Spendenmitteln wird der Sonderposten erst in Höhe des Verbrauchs bzw. der anfallenden (planmäßigen oder außerplanmäßigen) Abschreibungen aufgelöst (Rn. 18). Im Falle von Vermögensgegenständen, die nicht abgeschrieben werden, sogar erst mit dem Abgang oder einer außerplanmäßigen Abschreibung.<sup>500</sup>

Allerdings schlägt auch der HFA eine Angabe der zugeflossenen Spenden vor. Dies soll entweder nachrichtlich in der GuV oder im Anhang geschehen (Rn. 24). Hierzu empfiehlt der IDW folgende Darstellung:<sup>501</sup>

- im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden
- + Verbrauch in Vorjahren zugeflossener Spenden
- noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
- = **Ertrag aus Spendenverbrauch des Geschäftsjahres**

Falls die Spenden sammelnde Organisation neben den Spenden weitere Erträge hat, stellt sich das Problem der Identifikation der verwendeten Spendenmittel.<sup>502</sup> Dies ist erforderlich, um den Sonderposten in korrespondierender Höhe auflösen zu können. Festgelegt werden muss, welcher Teil der Aufwendungen durch (freie oder entsprechende zweckgebundene) Spenden finanziert wurde, um entsprechend den Sonderposten aufzulösen. Der Standard behandelt diese Frage nicht. Die Zuordnung liegt damit im Ermessen der Organisation.<sup>503</sup>

Um die Abschreibungen angeschaffter Vermögensgegenstände auch in Jahren mit geringem Spendenaufkommen bestreiten zu können, wird die Bildung eines weiteren Sonderpostens für „Längerfristig gebundene

Spenden“ empfohlen. In Bezug auf die Frage, ob dies in einem eigenständigen Posten<sup>504</sup> oder als Unterpunkt des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ geschehen soll,<sup>505</sup> empfiehlt der Standard Letzteres.<sup>506</sup>

Neben den Spenden zur Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit behandelt der Rechnungslegungsstandard auch Spenden zur Erhöhung des Eigenkapitals. Ausdrücklich sieht der Standard vor, dass diese erfolgsneutral zu erfassen sind, wenn der Zuwendende ausdrücklich die Zuführung zu einer Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB anordnet (Rn. 23). Dies gilt auch für Erbschaften, Schenkungen und Vermächtnisse<sup>507</sup> Auch Zuwendungen in das Grundstockvermögen von (rechtsfähigen) Stiftungen sollen erfolgsneutral direkt im Grundstockvermögen erfasst werden. Sämtliche anderen Fälle müssen erfolgswirksam erfasst werden. Dies schließt alle Zuwendungen, Schenkungen und Vermächtnisse zur Erhöhung des Grundstockvermögens von anderen gemeinnützigen Organisationen als Stiftungen ein, die nicht ausdrücklich in eine Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt werden sollen. Mit der Zuweisung zum Grundstockvermögen liegt in diesem Fall bereits im Jahr des Zuflusses eine Verwendung vor.<sup>508</sup>

Zinsen auf noch nicht verwendete Spenden nimmt der Standard von seinen Empfehlungen aus. Diese müssen wie sämtliche anderen Erträge erfolgswirksam in der GuV erfasst werden.<sup>509</sup>

#### 4. Umsatzkostenverfahren

Rn. 15 des Rechnungslegungsstandards empfiehlt erstmals die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens und gibt damit diesem den Vorzug gegenüber dem Gesamtkostenverfahren.<sup>510</sup> Begründet wird dies damit, dass das Umsatzkostenverfahren den Interessen der Spender an einer transparenten Darstellung der satzungsgemäßen Verwendung der Spenden in der Regel besser Rechnung trage als das Gesamtkostenverfahren. Innerhalb des Umsatzkostenverfahrens empfiehlt das IDW eine Aufgliederung anhand Projekten, Werbung, der allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit und der allgemeinen Verwaltung oder in ähnlicher Weise (vgl. Rn. 50).

## 5. Projektberichterstattung

Rn. 53 ff. des Standards enthalten die Empfehlung zur Erstellung von Projektberichten. Bei einer großen Anzahl von Projekten empfiehlt der Standard, einzelne Projektberichte zu erstellen und diesen Erträge und Aufwand zuzuordnen (Rn. 53 f.). In diesem Zusammenhang seien nur diejenigen Aufwendungen als Projektaufwand anzusehen, die der „satzungsmäßigen Aufgabenerfüllung“ dienen (Rn. 55). Hierunter seien allgemeine Verwaltungs- und Werbungskosten nicht zu fassen.<sup>511</sup>

## 6. Anhang

Der IDW empfiehlt sämtlichen Organisationen zur Förderung des Verständnisses der Bilanz sowie der GuV die Erstellung eines Anhangs (Rn. 47 ff.) sowie, sofern dies aus Transparenzgesichtspunkten geboten erscheint, sogar die Anwendung der Vorgaben für börsennotierte Gesellschaften (Rn. 51). Organisationen, die nach den Regeln für Kapitalgesellschaften Rechnung legen, empfiehlt der Standard, über die Pflichtangaben hinaus das Spendenaufkommen und die Mittelverwendung insbesondere nach inhaltlichen und gegebenenfalls geographischen Kriterien weiter zu untergliedern und zu erläutern. Erläutert werden soll insbesondere auch die Bewertung von Sachspenden.<sup>512</sup>

### *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 21*

#### 1. Grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB

IDW RS HFA 21 empfiehlt, die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen grundsätzlich an der kaufmännischen Rechnungslegung einschließlich der Vorschriften für Kapitalgesellschaften auszurichten. Dies trifft auf dieselben Einwände wie die bereits erläuterte Anwendung der HGB-Vorschriften auf sämtliche gemeinnützige Organisationen.

#### 2. Erfassung der Spenden im Verwendungszeitpunkt

## a. Verletzung des Realisationsprinzips

IDW RS HFA 21 legt sich auf eine ergebnisneutrale Erfassung der Spende in der Bilanz und einer späteren erfolgswirksamen Erfassung im Verwendungszeitpunkt fest. Begründet wird dies zum Einen damit, dass bei Spenden kein Austauschverhältnis bestehe und sie damit nicht wie Umsatzerlöse erfasst werden können,<sup>513</sup> zum Anderen damit, dass eine sofortige Erfassung zu einer Verzerrung des Periodenergebnisses führe.<sup>514</sup> Mit dieser Empfehlung verletzt der Standard jedoch das Realisationsprinzip und widerspricht den Anforderungen des Steuerrechts sowie der Transparenz.<sup>515</sup>

Die Argumentation des IDW, dass mangels Leistungsaustausch die Erfassung von Spenden als Umsatzerlöse nicht zulässig sei,<sup>516</sup> kann nicht überzeugen. Diese Art der Periodisierung von Aufwand und Ertrag ist Ausfluss des Vorsichts- und des Realisationsprinzips sowie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dient der Zuordnung von Aufwand zum Geschäftsjahr seiner wirtschaftlichen Entstehung.<sup>517</sup> Grundsätzlich wird damit der Aufwand dem korrespondierenden Ertrag zugeordnet. Gem. der Alimentationsformel *Moxters* ist Aufwand demjenigen Ertrag zuzuordnen, den er alimentiert hat.<sup>518</sup> Dies setzt jedoch zunächst den Ertrag voraus. Dieser ist dann realisiert, wenn ein „quasisicherer“ Anspruch vorliegt.<sup>519</sup> Dies ist bei Spenden im Zeitpunkt ihrer rechtlich verbindlichen Zusage, spätestens jedoch mit ihrem Zufluss der Fall. In diesem Zeitpunkt sind sie realisiert.<sup>520</sup> Dass ihnen unmittelbar kein Aufwand zugeordnet werden kann, kann dem nicht entgegenstehen.

Da die Spenden nicht im Realisationszeitpunkt erfasst werden, ist es auch nicht möglich, die Mittel mithilfe einer Übergangsrechnung, die das Ergebnis um die realisierten jedoch (noch) nicht zugeflossenen Spenden reduziert, auf die steuerrechtlich allein relevanten zugeflossenen Mittel zu beschränken. Die Ermittlung der zeitnah zu verwendenden Mittel ist anhand der GuV nach IDW RS HFA 21 nicht möglich.

## b. Verletzung der Prinzipien der Klarheit und der Vollständigkeit

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit verbietet eine verschleiende Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände.<sup>521</sup> Ein sachverständiger Dritter muss den Jahresabschluss verstehen können.<sup>522</sup> Für die GuV bedeutet dies, dass zumindest das Betriebsergebnis dargestellt werden muss.<sup>523</sup> Ergänzt um das Vollständigkeitsgebot § 246 Abs. 1 S. 1 HGB bedeutet dies, dass die GuV sämtliche Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres erfassen muss.<sup>524</sup> Nach den Empfehlungen des IDW werden Einnahmen erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung erfasst, obwohl es sich bereits im Zeitpunkt ihrer Realisierung um Erträge handelt. Folglich werden zumindest potentiell nicht alle Erträge im Geschäftsjahr ihrer Realisierung erfasst. Die GuV ist damit nicht vollständig i.S.v. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB. Des Weiteren ist für einen sachverständigen Dritten aus der GuV das Jahresergebnis nicht zu entnehmen. In Bezug auf die unterschiedlichen Erträge ist IDW RS HFA 21 uneinheitlich. Während Spenden erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung erfasst werden sollen, werden sämtliche anderen Erträge bereits im Zeitpunkt der Realisierung erfasst.<sup>525</sup> Das Jahresergebnis verliert somit seine Aussagekraft. Ein nur teilweise ausgewiesenes Betriebsergebnis entspricht nicht den Anforderungen des Klarheitsgebots. Indem nur die verwendeten Spenden in die GuV übernommen werden und diese folglich nie einen Überschuss ausweisen kann, verschleiert der Jahresabschluss entsprechend IDW RS HFA 21 des Weiteren das Jahresergebnis und damit die Erhöhung des Reinvermögens durch zugeflossene Spenden im zurückliegenden Geschäftsjahr.<sup>526</sup> Folglich entspricht ein entsprechend IDW RS HFA 21 aufgestellter Jahresabschluss nicht den Anforderungen des Prinzips der Klarheit i.S.v. § 243 Abs. 2 Alt. 1 HGB, das auch der Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen erfüllen muss.

### c. Keine Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse

IDW RS HFA 21 lässt eine Vielzahl von Fragen offen. Insbesondere die ungeklärte Definition der Verwendung bei Vorliegen weiterer Erträge neben den Spenden führt zu einer hohen Flexibilität und Unsicherheit bei den Organisationen. Dies reduziert die Vergleichbarkeit der

Jahresabschlüsse.<sup>527</sup> Auch das Ziel einer ergebnisorientierten Rechnungslegung wird nicht erreicht. Durch die Wahl der Verwendungsfiktion steht es den Organisationen frei, den ausgewiesenen Jahresüberschuss teils erheblich zu beeinflussen.<sup>528</sup> Dies ist insbesondere bei Investitionen in Anlagevermögen der Fall. Ein Jahresabschluss entsprechend den Empfehlungen des IDW reduziert folglich dessen Verständlichkeit, die Vergleichbarkeit mit den Jahresabschlüssen anderer Spenden sammelnder Organisationen und in der Konsequenz die Transparenz.

#### d. Inkompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

Ein nach IDW RS HFA 21 erstellter Jahresabschluss erfüllt nicht die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts. In mehreren Punkten ergeben sich Unterschiede zwischen den Nachweispflichten der AO und den Empfehlungen des Standards. Der IDW-Standard empfiehlt einen Ausweis der zugeflossenen Spenden in einem gesonderten Passivposten nach dem Eigenkapital. Statt unterhalb des Eigenkapitals sollten zugeflossene Spenden zweckmäßig als „Fondsvermögen“ im Eigenkapital ausgewiesen werden, um die erhöhte wirtschaftliche Leistungskraft wiederzugeben. Davon abgesehen kann ein Sonderposten sogar weitgehend die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass Zustiftungen separat erfasst werden und dass der Sonderposten „Längerfristig gebundene Spenden“, die in Höhe des Wertes eines angeschafften Wirtschaftsguts gebildet werden, um diesen in Höhe der anfallenden Abschreibungen aufzulösen, kein Unterposten der zugeflossenen Spenden ist.<sup>529</sup> So würde die Wertung des Gemeinnützigkeitsrechts, wonach die Anschaffung von Anlagevermögen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO bereits eine Verwendung ist, nachvollzogen. Durch eine derartige Gestaltung ließe sich die zeitnahe Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO mittelbar kontrollieren. Hierzu müsste der Sonderposten um die Zuwendungen, die der Erhöhung des Grundstockvermögens dienen sollen und die nicht zahlungswirksamen Posten bereinigt werden, da für die Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts auf den Zu- bzw. Abfluss abgestellt wird. In der Regel dürften bei Spenden, mit Ausnahme von vertraglich und formwirksam (§ 518 Abs. 1



BGB) zugesagten Großspenden, Zufluss und bilanzielle Erfassung jedoch zusammenfallen.

Auch die Unterscheidung zwischen Spenden zur Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit und solchen, die der Stärkung des Grundstockvermögens dienen, vollzieht der Standard nicht vollständig nach und ist in dieser Hinsicht auch uneinheitlich.<sup>530</sup> Zwar werden Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse, die ausdrücklich in eine Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt werden sollen, und Zuwendungen in das Grundstockvermögen von Stiftungen erfolgsneutral und ohne „Umweg“ über den Sonderposten unmittelbar im Grundstockvermögen bzw. der Kapitalrücklage erfasst. Sämtliche andere Zuwendungen in das Grundstockvermögen sind im Gegensatz hierzu aber zunächst im Sonderposten zu erfassen und erst von dort in das Grundstockvermögen zu übertragen. Gem. § 62 Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO sind allerdings sämtliche Zuwendungen, die der Stärkung des Grundstockvermögens dienen, von der Pflicht zur zeitnahen Verwendung ausgenommen. Ein den Empfehlungen des IDW folgender Sonderposten umfasst daher weder sämtliche Zuwendungen, da der Standard einzelne Zuwendungen in das Grundstockvermögen ausnimmt, noch allein die Spenden, die der Verwendungspflicht unterliegen. Der Spendenausweis nach dem Standard des IDW ist folglich uneinheitlich, intransparent und widerspricht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Auch verschafft er den Leitungs- und Kontrollorganen einer NPO nicht die nötigen Informationen über zugeflossene, verwendete und noch zu verwendende Spenden, die diese für ihre Entscheidungen benötigen. Ebenfalls ist der Ausweis der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen bei Anwendung der Empfehlungen von IDW RS HFA 21 nicht möglich ist, sodass betroffene Organisationen für diese zwingend eine Nebenrechnung erstellen müssen.<sup>531</sup> Eine Rechnungslegung nach IDW RS HFA 21 ist folglich nicht geeignet, die Erfüllung der Anforderungen des Steuerrechts an gemeinnützige Organisationen zu belegen. *Hüttemann* ist insofern zuzustimmen in seiner Qualifikation dieses Standards als „gemeinnützigkeitsgefährdend“.<sup>532</sup>

### III. Zwischenergebnis

Ziele von IDW RS HFA 21 sind die Transparenz, die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse der erfassten Organisationen und eine ergebnisorientierte Rechnungslegung.<sup>533</sup> Diese Ziele erreicht das IDW mit seinem Standard nicht. Auch ist der Standard nicht mit dem Gemeinnützigkeitsrecht in Einklang zu bringen. Abseits der inhaltlichen Zweckmäßigkeit der Vorgaben von IDW RS HFA 21 kritisieren *Spiegel* und *Römer* zu Recht, dass den betroffenen Organisationen bei seiner Anwendung durch die Vielzahl der zu erfassenden Buchungen rund um den Sonderposten für Zuwendungen zusätzlicher administrativer Aufwand und damit Kosten entstehen.<sup>534</sup> Die Erfassung von Spenden erst im Verwendungszeitpunkt ist also nicht zweckmäßig.<sup>535</sup> Zuzustimmen ist dem IDW allerdings bei der Empfehlung der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zwecks einer transparenteren Darstellung der Mittelverwendung.<sup>536</sup>

## **B. IDW RS HFA 5 (Stiftungen)**

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

IDW RS HFA 5 hat die zweckmäßige Rechnungslegung sowie die transparente Abbildung der wirtschaftlichen Realität rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts zum Ziel.<sup>537</sup> Der Standard ist hierbei unabhängig von der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit anzuwenden.<sup>538</sup>

#### 2. Kaufmännische Rechnungslegung

IDW RS HFA 5 empfiehlt für Stiftungen, die in wesentlichem Umfang über Vermögen oder Verbindlichkeiten verfügen, die Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung.<sup>539</sup> Nach Rn. 38 muss der Jahresabschluss mindestens aus Bilanz und GuV entsprechend der Vorgaben der §§ 238 bis 263 HGB unter verbindlicher Anwendung sämtlicher handelsrechtlichen GoB bestehen. Der Standard empfiehlt

jedoch unabhängig von der Größe der Stiftung die Erstellung eines Anhangs entsprechend der §§ 284 ff. HGB.<sup>540</sup> Dies gilt insbesondere für Stiftungen, die ohnehin für einen Tätigkeitsbereich zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet sind.<sup>541</sup> Gem. Rn. 39 soll der Anhang insbesondere dazu dienen, das Kapitalerhaltungskonzept sowie die Bilanzierung und Bewertung des Stiftungsvermögens darzustellen.

Stiftungen, die die Größenklassen des § 267 Abs. 2 und 3 HGB erreichen, wird die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) nahegelegt.<sup>542</sup> An die Stelle des Umsatzerlöses tritt hierbei die Gesamtsumme aller Erträge der Stiftung. Auch wird empfohlen, einen Geschäftsbericht entsprechend § 289 HGB aufzustellen, in den auch der von den Landesstiftungsgesetzen geforderte Bericht über die Erreichung des Stiftungszwecks integriert werden könne.<sup>543</sup>

Für die Gliederung der Bilanz sowie der GuV empfiehlt das IDW unabhängig von der Größe der Stiftung die Schemata der §§ 266, 275 HGB, gegebenenfalls mit Anpassungen gem. § 265 Abs. 5, 6 und 8 HGB.<sup>544</sup> Für die Gewinn- und Verlustrechnung lässt sich dem Standard weder eine Bevorzugung des Umsatz- noch des Gesamtkostenverfahrens entnehmen. Allerdings wird empfohlen Projekt- und Werbeaufwand entweder in der GuV (Umsatzkostenverfahren) oder im Anhang (Gesamtkostenverfahren) gesondert auszuweisen.<sup>545</sup>

Für Stiftungen, die lediglich eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung zuzüglich Vermögensübersicht erstellen, empfiehlt der Standard eine Aufteilung nach laufendem Geschäftsbetrieb, Investitions- und Finanzierungstätigkeit (Rn. 80 f.).

### 3. Grundsätze der Rechnungslegung

Mit der Begründung, dass sie zwar nur für Kaufleute normiert seien, aber für sämtliche Formen der Rechnungslegung die Anforderungen an eine getreue Rechenschaft bildeten, erklärt der Standard folgende handelsrechtliche GoB für verbindlich:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,

- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.<sup>546</sup>

Diese sind verpflichtend unabhängig davon, ob ein vollständiger Jahresabschluss erstellt wird oder ob die Stiftung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt.<sup>547</sup>

#### 4. Bewertungsvorschriften

Auch für die Bewertung ordnet IDW RS HFA 5 die Anwendung der Vorschriften des HGB an.<sup>548</sup> Insbesondere betont der Standard die außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 S. 3 und 4, Abs. 4 HGB. Die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert soll hierbei einen zutreffenden Einblick in die Vermögenslage ermöglichen. Die Wertaufholung des § 253 Abs. 5 HGB bleibt in diesem Zusammenhang interessanterweise ohne besondere Erwähnung. Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sollen mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Gem. Rn. 46 entspricht dieser in der Regel den angenommenen Anschaffungskosten. Vermögensgegenstände, die aufgrund einer besonderen Widmung nicht veräußert werden dürfen, müssen in der Bilanz oder dem Anhang ausgewiesen werden.<sup>549</sup>

#### 5. Ausweis des Grundstockvermögens

Besondere Bedeutung misst IDW RS HFA 5 dem Ausweis des Grundstockvermögens bei. Gem. Rn. 55 müssen im Eigenkapital der Stiftung das Stiftungskapital, Rücklagen, Umschichtungsergebnisse und der Ergebnisvortrag getrennt ausgewiesen werden. Die Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO finden keine Berücksichtigung.<sup>550</sup> Auch das IDW folgt daher der Ansicht, dass Umschichtungsergebnisse prinzipiell zum

Grundstockvermögen gehören.<sup>551</sup> Zur Kontrolle der Kapitalerhaltung stellt das IDW fest, dass diese nach seinen Empfehlungen zu Bilanzierung und Bewertung allein aus der Bilanz nicht möglich ist.<sup>552</sup> Empfohlen wird daher eine Überleitungsrechnung aus der Bilanz, die die Bestandteile des Grundstockvermögens (Stiftungskapital, Kapitalrücklage, Kapitalerhaltungsrücklage, freie Rücklage und Umschichtungsergebnisse) um die stillen Reserven erhöht bzw. um stille Lasten befreit.<sup>553</sup> Im Anlagevermögen sollen Bestandteile des Grundstockvermögens durch „Davon“-Vermerke kenntlich gemacht werden.<sup>554</sup>

## 6. Ergebnisverwendung

Für die ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals empfiehlt das IDW eine Ergebnisverwendungsrechnung, die neben dem Jahresergebnis den Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr sowie die Einstellungen in die Ergebnisrücklagen und den Posten für Umschichtungsergebnisse enthält.<sup>555</sup>

## 7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht

Für den Fall, dass statt der kaufmännischen Rechnungslegung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt wird, erwähnt IDW RS HFA 5 drei Varianten der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung. Der Standard stellt es in das Ermessen der Stiftung, ob eine Kapitalflussrechnung unter Einbeziehung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten (Rn. 78), eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO (ebenfalls Rn. 78) oder eine Einnahmenüberschussrechnung entsprechend § 4 Abs. 3 EStG (Rn. 79) erstellt wird. Mangels Vorgaben in der Satzung wird empfohlen, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufzuspalten. Der Kapitalfluss aus der laufenden Tätigkeit soll weiter untergliedert werden entsprechend der Art der Einnahme (Spende, Umsatz, laufende Zuwendungen, Vermögensverwaltung, sonstige).<sup>556</sup> Auch für die Ausgabenseite fordert der Standard eine Untergliederung in Projektausgaben, Werbeausgaben,

allgemeine Verwaltungsausgaben und sonstige Ausgaben. Projektausgaben sollen allerdings nur die unmittelbaren Projektausgaben sein.<sup>557</sup> Alternativ zu dieser an das Umsatzkostenverfahren angelehnten Aufspaltung ist auch die dem Gesamtkostenverfahren nahe Variante einer Aufspaltung in Personalausgaben, Sachausgaben und sonstige Ausgaben nach dem Standard möglich.<sup>558</sup>

Für die zur Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung gehörende Vermögensübersicht empfiehlt Rn. 88 eine Grobgliederung anhand der Kategorien immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, Zahlungsmittel und übrige Vermögensgegenstände. Auf das „Passivseite“ sollen neben dem Eigenkapital nur die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und die sonstigen Verbindlichkeiten eigenständige Kategorien bilden. Für Vermögensgegenstände, für die ein Börsen- oder Marktwert verlässlich ermittelbar ist, kann dieser zur Bewertung herangezogen werden. Eventuelle Buchgewinne sollen in eine Rücklage innerhalb des Eigenkapitals gebucht werden.<sup>559</sup>

## 8. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Neben den Empfehlungen bezüglich des Jahresabschlusses enthält der Rechnungslegungsstandard auch Empfehlungen bezüglich des von den Landesstiftungsgesetzen geforderten Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks. Entsprechend Rn. 94 sollte dieser folgende Bestandteile enthalten:

- Erläuterung der geförderten Zwecke (inkl. Projekten und Tätigkeiten),
- verplante, bewilligte sowie ausgezahlte Mittel und Leistungsempfänger,
- Kapitalerhaltung,
- Auflagen (Vermögenserhaltung, etc.)
- wesentliche Beschlüsse der Organe,
- Ausblick.

Weitere Angaben zum Inhalt der einzelnen Punkte enthält der Standard

nicht.

## 9. Unselbständige Stiftung

Unselbständige Stiftungen ordnet IDW RS HFA 5 der Bilanzierung ihres Treuhänders unter. Hierbei soll die unselbständige Stiftung in der Bilanz und der GuV des Treuhänders jeweils als letzter Punkt in einem gesonderten Gliederungspunkt separat erfasst werden.<sup>560</sup>

### *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 5*

Ziel des IDW RS HFA 5 ist die zweckmäßige Ausgestaltung der Rechnungslegung rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts.<sup>561</sup> Das IDW setzt es sich damit zum Ziel, die besonderen Anforderungen rechtsfähiger Stiftungen zu berücksichtigen. Zu untersuchen ist der oben beschriebene Standard folglich darauf, ob er den Anforderungen an eine zweckmäßige Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen gerecht wird.

#### 1. Kaufmännische Rechnungslegung

IDW RS HFA 5 sieht die grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB für alle Kaufleute vor. Ohne grundlegende Modifikationen ist der Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB jedoch für gemeinnützige Organisationen nicht zweckmäßig. Dass das IDW gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten wie die Vorschriften zur Rücklagenbildung ausdrücklich nicht berücksichtigt, mindert den Nutzen des Standards zusätzlich erheblich.<sup>562</sup>

Mit der Empfehlung des Umsatzkostenverfahrens für die GuV legt das IDW spezifisch Stiftungen und allgemein gemeinnützige Organisationen betreffende Erwägungen zugrunde. So überrascht die Begründung, dass so die satzungsgemäße Verwendung der Mittel besser zu kontrollieren sei,<sup>563</sup> nicht. Die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist auch für den Nachweis der Mittelverwendung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO zweckmäßig.

Insofern ist der Standard ein sinnvoller Ansatz.<sup>564</sup> Bezüglich der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist dem IDW daher zu folgen. Um allerdings neben den genannten Transparenzzwecken auch den Zwecken des Nachweises der Mittelverwendung gerecht zu werden, müsste die GuV allerdings zusätzlich nach Tätigkeitsbereichen aufgeteilt werden. Der Rechnungslegungsstandard beschränkt sich damit darauf, die Möglichkeiten, die die kaufmännische Rechnungslegung bietet, zu nutzen. Diese sind jedoch für die Anforderungen der NPOs nicht ausreichend.

## 2. Kontrolle der Kapitalerhaltung

Die Bilanz nach den Vorschriften des HGB ist nicht geeignet, die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen.<sup>565</sup> In Anwendung der Vorschriften des HGB beschränkt sich der IDW auf die Betonung der außerplanmäßigen Abschreibung. Um dem Ziel eines zutreffenden Einblicks in die Vermögenslage der Stiftung gerecht zu werden,<sup>566</sup> ist statt der Bewertung mit zu Fortführungswerten allerdings eine Fair Value Bilanzierung erforderlich.<sup>567</sup> Abgesehen von der Wertaufholung des § 253 Abs. 5 S. 1 HGB sieht der Rechnungslegungsstandard, der die vorsichtige Bewertung des HGB umsetzt, dies jedoch nicht vor. Auch trennt das HGB nicht nach verwendungspflichtigen Erträgen und der Sphäre der Vermögensverwaltung. Dies wird unter anderem in der Darstellung der Ergebnisverwendung deutlich, die auch Umschichtungsergebnisse erfasst. Folglich kommt auch das IDW selbst zu dem Ergebnis, dass die Kontrolle der Kapitalerhaltung nach seinen Empfehlungen nicht möglich ist, und empfiehlt eine Übergangsrechnung.<sup>568</sup>

Zu begrüßen ist allerdings die empfohlene Gliederung des Eigenkapitals der Stiftung. Die Trennung nach Stiftungskapital, Rücklagen, Umschichtungsergebnissen und Ergebnisvortrag ist grundsätzlich sinnvoll. Dies ermöglicht die Trennung des Grundstockvermögens und des Vermögenszuwachses aufgrund eines Jahresüberschusses und den getrennten Ausweis von über zur Erhaltung des Grundstockvermögens erforderliche hinausgehenden Bewertungs- und Umschichtungsgewinnen im Grundstockvermögen.<sup>569</sup>



### 3. Mittelverwendung

Grundsätzlich sinnvoll ist der Vorschlag des IDW, die Ergebnisrechnung um die Ergebnisverwendung zu ergänzen und insbesondere die Zuweisungen in Rücklagen getrennt auszuweisen. Auf diese Weise können noch nicht verwendete Mittel ihrer (einschränkenden) Zweckbindung entsprechend dem Fondsvermögen des Eigenkapitals zugewiesen werden.

### 4. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht

Die empfohlene Struktur der Einnahmen-/ Ausgabenrechnung mit laufendem Geschäftsbetrieb, Investitions- und Finanzierungstätigkeit folgt vorrangig den Interessen von gewinn- und investorenorientierten Unternehmen, da auf diese Weise die Fähigkeit, aus dem laufenden Geschäftsbetrieb Gewinne zu erwirtschaften, bzw. die Fähigkeit zur (Re-) Finanzierung kontrolliert werden können. Bei gemeinnützigen Organisationen steht aus Gründen des Gemeinnützigkeitsrechts jedoch die Aufteilung nach Tätigkeitsbereichen im Vordergrund.

Die weitere empfohlene Aufteilung der Einnahmen bzw. Ausgaben nach Zuwendungen, Umsatz, Einnahmen der Vermögensverwaltung und sonstigen Einnahmen bzw. Projektausgaben, Werbeausgaben, allgemeine Verwaltungsausgaben und sonstigen Ausgaben ist zwar sinnvoll für den Nachweis der zeitnahen und sachgerechten Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 AO. Insbesondere die Trennung von allgemeinen Verwaltungskosten, Werbungskosten und Projektkosten ist hier zweckmäßig. Allerdings ist diese Aufteilung nur im Rahmen einer Aufteilung nach Zweckbereichen zielführend. Diese empfiehlt der Standard jedoch nicht, weshalb von einer einheitlichen Einnahmen-/ Ausgaben- Rechnung auszugehen ist. Damit zeigt der Standard zwar Ansätze einer gemeinnützigkeitsrechtskonformen Rechnungslegung, setzt diese jedoch nicht konsequent um, sondern hält auch hier an den Vorgaben des HGB fest. Allerdings erlaubt es der Standard, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung im Sinne des § 63 Abs. 3 AO auszugestalten. Dadurch löst der Standard zumindest fakultativ die Parallelität von Rechnungslegung und gemeinnützigkeitsrechtlicher Nachweispflicht auf.

Die Zulassung der Bewertung mit dem Zeitwert bei Vorliegen von Börsen- oder Marktwerten ist für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig. Dies dient der zutreffenden Abbildung der Vermögenswerte. Die Einstellung der Buchgewinne in eine Rücklage ist sinnvoll, allerdings würden diese aufgrund der Anknüpfung der Einnahmen-/ Ausgaben- Rechnung an die Einnahmen auch sonst erst im Fall der Veräußerung und damit des Zuflusses der Gegenleistung erfolgswirksam.

In Bezug auf die Projektkosten ergibt sich ein Wertungsunterschied zwischen den Standards IDW RS HFA 5 und IDW RS HFA 21. Während IDW RS HFA 21 nur allgemeine Verwaltungs- sowie Werbekosten vom Projektaufwand ausnimmt und damit mittelbaren Projektaufwand in Form von Verwaltungskosten zulässt,<sup>570</sup> erkennt IDW RS HFA 5 auch diesen mittelbaren Projektaufwand nicht zu. Für gemeinnützige Organisationen ist dies insofern problematisch, als der BFH davon ausgeht, dass sich aus dem Erfordernis der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Hs. 1 AO), dass Verwaltungs- und Werbungskosten nicht mehr als 50% der Gesamtausgaben ausmachen dürfen.<sup>571</sup> Die Empfehlungen von IDW RS HFA 5 sind damit für Stiftungen insofern nachteilig, als sie tendenziell den Anteil der Verwaltungskosten erhöhen.

## 5. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks wird zwar von sämtlichen Landesstiftungsgesetzen gefordert, sein Inhalt ist jedoch gesetzlich nicht definiert. Die Empfehlungen des IDW sind somit wertvolle Hinweise auf einen zweckmäßigen Inhalt, die als Grundlage für eine Integration des Berichts in den Anhang des Jahresabschlusses dienen können.

## C. IDW RS HFA 14 (Vereine)

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

IDW RS HFA 14 richtet sich ausschließlich an nichtwirtschaftliche rechtsfähige Vereine des Bürgerlichen Rechts. Allerdings wird empfohlen, den Standard auch auf nicht rechtsfähige Vereine anzuwenden.<sup>572</sup> Wie schon im Fall von IDW RS HFA 5 für Stiftungen ist auch der IDW RS HFA 14 unabhängig vom Gemeinnützigkeitsstatus anzuwenden.<sup>573</sup>

## 2. Kaufmännische Rechnungslegung

Vereinen, die „in wesentlichem Umfang [über] abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Abgrenzungsposten“ verfügen, empfiehlt IDW RS HFA 14 Rn. 20 die Rechnungslegung nach der für alle Kaufleute geltenden Regeln.<sup>574</sup> Der Standard verweist insofern auf die Grenzwerte des § 241a HGB. Für kleine Vereine mit „leicht zu überschauenden Verhältnissen“ hält der IDW eine einfache Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung für ausreichend (Rn. 19). Daneben ist ein Vermögensnachweis erforderlich.

## 3. Grundsätze der Rechnungslegung

Wie schon im Fall der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts und mit derselben Begründung erklärt der Standard die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für Idealvereine für anwendbar:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.<sup>575</sup>

Diese sind verpflichtend unabhängig davon, ob ein vollständiger Jahresabschluss erstellt wird oder ob der Verein lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt.<sup>576</sup>

## 4. Bestandteile des Jahresabschlusses

Aus der engen Anlehnung an den kaufmännischen Jahresabschluss ergibt sich, dass der Jahresabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang bestehen und die §§ 238 bis 263 HGB angewendet werden sollen.<sup>577</sup> Vereine, die die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllen, sollen darüber hinaus die Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften anwenden.<sup>578</sup> Gegebenenfalls seien die Bilanz und die GuV unter entsprechender Anwendung der § 265 Abs. 5, 6 und 8 HGB anzupassen.<sup>579</sup> Welche Posten der Bilanz gegebenenfalls weggelassen, hinzugefügt oder modifiziert werden sollen, definiert jedoch auch IDW RS HFA 14 nicht. Die Anwendung eines Lageberichts unter entsprechender Anwendung von § 289 HGB wird empfohlen.<sup>580</sup>

## 5. Bewertung

Auch für die Bewertung wird die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften empfohlen.<sup>581</sup> Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sollen im Zeitpunkt des Erwerbs mit ihrem beizulegenden Zeitwert, üblicherweise den fiktiven Anschaffungskosten, bewertet werden.<sup>582</sup>

## 6. Ergebnisverwendungsrechnung

IDW RS HFA 14 Rn. 39 empfiehlt, die GuV durch eine Ergebnisverwendungsrechnung zu ergänzen, die neben dem Jahresergebnis Entnahmen und Einstellungen in das Vereinskaptal sowie Rücklagen und die Veränderung des Ergebnisvortrags enthalten soll.

## 7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung

Wie schon IDW RS HFA 5 für die Stiftung erwähnt IDW RS HFA 14 für den Fall, dass statt der kaufmännischen Rechnungslegung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt wird,

drei Varianten der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung. Der Standard stellt es in das Ermessen des Vereins, ob eine Kapitalflussrechnung unter Einbeziehung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten (Rn. 45), eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO (ebenfalls Rn. 45) oder eine Einnahmenüberschussrechnung entsprechend § 4 Abs. 3 EStG (Rn. 45a) erstellt wird. Sofern die Vereinsatzung keine Regelungen vorsieht, wird empfohlen, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufzuspalten. Der Kapitalfluss aus der laufenden Tätigkeit soll weiter untergliedert werden entsprechend der Art der Einnahme (Leistungsentgelte, Mitgliedsbeiträge, Spenden, öffentliche Zuschüsse, Bußgelder, Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sonstige).<sup>583</sup> Abweichend von den Empfehlungen in IDW RS HFA 5 für Stiftungen lehnt IDW RS HFA 14 Rn. 51 die weitere Untergliederung der Ausgaben an das Gesamtkostenverfahren an und empfiehlt eine Untergliederung in Personalausgaben, Sachausgaben und sonstige Ausgaben. Auch eine Gliederung nach Satzungszwecken oder Projekten wird in Betracht gezogen, der Standard geht allerdings davon aus, dass dies in der Regel in einer Nebenrechnung zur Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung geschieht.<sup>584</sup>

Die Regelungen zur Vermögensübersicht entsprechen denjenigen des Standards IDW RS HFA 5. Dies bedeutet, dass Rn. 57 eine Grobgliederung anhand der Kategorien immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, Zahlungsmittel und übrige Vermögensgegenstände vorsieht. Auf der „Passivseite“ sollen neben dem Eigenkapital nur die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und die sonstigen Verbindlichkeiten eigenständige Kategorien bilden. Für Vermögensgegenstände, für die ein Börsen- oder Marktwert verlässlich ermittelbar ist, kann dieser zur Bewertung herangezogen werden.<sup>585</sup> Für Vereine fehlt allerdings die Empfehlung, eventuelle Buchgewinne in eine Rücklage innerhalb des Eigenkapitals zu buchen.<sup>586</sup>

## *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 14*

IDW RS HFA 14 ist in großen Teilen inhaltsgleich mit IDW RS HFA 5. Insofern kann auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden. In Folge sollen daher nur noch auf die Bewertung der Besonderheiten von IDW RS HFA 14 eingegangen werden.

## 1. Kaufmännische Rechnungslegung

In Anlehnung an § 241a HGB empfiehlt IDW RS HFA 14 allen Vereinen, die die dort genannten Grenzwerte überschreiten die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung des HGB. Wie für die Standards IDW RS HFA 21 und IDW RS HFA 5 sind auch für den Verein die grundsätzlichen Vorbehalte gegenüber der Rechnungslegung entsprechend der Vorschriften des HGB einschlägig.<sup>587</sup>

## 2. Größenklassen

Die Anwendung der Maßstäbe des § 241a HGB begründet der Standard nicht. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob es abseits der Tatsache, dass mit § 241a HGB auf eine gesetzgeberische Entscheidung verwiesen werden kann, weitere Argumente für die dort gesetzten Schwellenwerte sprechen. § 241a HGB entspricht (mit geringen Abweichungen) in seinen Grenzen denen des § 141 Abs. 1 S. 1 AO.<sup>588</sup> Allerdings ist auch dieser Bezug zum Steuerrecht als solcher noch kein Argument für eine Übertragbarkeit der Grenzen auf gemeinnützige Organisationen. Zwar ist das Ziel, kleine Einheiten von unverhältnismäßigen Rechnungslegungspflichten und den damit verbundenen Kosten zu befreien,<sup>589</sup> auch für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig, allerdings ist die Interessenlage eines Einzelkaufmanns nicht mit derjenigen einer (kleinen) NPO zu vergleichen. Denn während Ersterer grundsätzlich teils hohen wirtschaftlichen Aufwand aufbringen muss, um Umsatz in Höhe von 500.000 Euro oder 50.000 Euro Gewinn zu erwirtschaften, erhalten gemeinnützige Organisationen Zuwendungen oder Spenden grundsätzlich ohne Gegenleistung. Im Rahmen ihrer Zweckbetriebe verzichten sie hingegen auf eine Umsatz- und Gewinnmaximierung. Folglich besteht keine vergleichbare Interessenlage,

die zur Anwendung des § 241a HGB führen könnte.

Bei der Anwendung der Größenklassen von IDW RS HFA 14 ist zu beachten, dass 87% der Vereine jährlich über maximal 100.000 Euro verfügen. Nur 3% der Vereine haben jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro.<sup>590</sup> Es ist daher davon auszugehen, dass schon weniger als 10% der Vereine die Schwelle des § 241a HGB überschreiten. In Bezug auf die Größenklassen von § 267 Abs. 2 und 3 HGB gilt dies umso mehr. Bezüglich des Anteils der Vereine mit jährlichen Einnahmen von mehr als einer Million Euro gibt es keine statistischen Erhebungen, es ist allerdings davon auszugehen, dass von den 3% der Vereine, die jährlich mehr als ein Million Euro einnehmen, die Mehrheit die Schwelle von 9.680.000 Euro (§ 267 Abs. 2 HGB) bzw. 38,5 Millionen Euro nicht erreicht. Auch in Bezug auf die Schwellenwerte von § 267 Abs. 1 und 2 HGB in Bezug auf die Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt ist davon auszugehen, dass nur sehr wenige Vereine diese überschreiten werden. Insgesamt verfügen nur ca. 4,7% der Vereine über mehr als 10 Beschäftigte. Ca. 1,1% verfügen über mehr als 100 und nur 0,1% über mehr als 500 Arbeitnehmer. Die Schwellenwerte von 50 (§ 267 Abs. 2 HGB) bzw. 250 Arbeitnehmern (§ 267 Abs. 3 HGB) dürfte daher nur für eine sehr geringe Zahl an Vereinen relevant sein. Die vom IDW gewählten aus dem HGB übernommenen Schwellenwerte erfassen daher von vornherein nicht mehr als 10% der deutschen Vereine. Diese deutlich zu hoch angesetzten Schwellenwerte führen deshalb nicht zu einer zweckmäßigen Binnendifferenzierung.

### 3. Kompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

IDW RS HFA 14 unterscheidet nicht zwischen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen. Im Gegenteil fordert der Standard, dass steuerrechtliche Vorgaben den handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht beeinflussen dürften.<sup>591</sup> Dies macht es Vereinen unmöglich, ihre gemeinnützigkeitsrechtlichen Nachweispflichten unmittelbar mit der Rechnungslegung zu verknüpfen, und verursacht damit zusätzlichen Aufwand. Wie *Vogelbusch* richtig erkennt, ist zudem die Gemeinnützigkeit „Geschäftsgrundlage“ gemeinnütziger Vereine.<sup>592</sup> Die

kaufmännische Rechnungslegung spiegelt demgegenüber grundlegende wirtschaftliche Realitäten der Tätigkeiten eines gemeinnützigen Vereins nicht wieder.<sup>593</sup>

## D. Zwischenergebnis

Die Rechnungslegungsstandards des IDW orientieren sich grundsätzlich an der für gewinnorientierte Kaufleute entwickelten Rechnungslegung des HGB. Sie unterscheidet sich von dieser dadurch, dass die Standards den Anspruch erheben, spezifisch für die jeweilige Zielgruppe (Spendensammelnde Organisationen, rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, rechtsfähige Idealvereine) Rechnungslegungsempfehlungen zu enthalten. Allerdings beschränken sich die Standards darauf, Auslegungsfragen des HGB zu klären anstatt ein an den Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen ausgerichtetes Konzept zu erstellen. Im Zuge dessen werden Anforderungen des Steuerrechts ausdrücklich nicht berücksichtigt. Auch andere Interessen wie die Transparenz bezüglich der Verwendung der zugewandten Mittel werden zwar berücksichtigt, allerdings stets nur im Rahmen der Möglichkeiten des HGB.

IDW RS HFA 21 für Spenden sammelnde Organisationen verletzt grundlegende auch für gemeinnützige Organisationen zweckmäßige Prinzipien der kaufmännischen Rechnungslegung und ist zudem intransparent sowie für die unterschiedlichen Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen uneinheitlich. Folglich muss dieser Standard als unzweckmäßig angesehen werden. Dasselbe Urteil trifft auch die rechtsformgebundenen Standards. Diese setzen zwar die Vorschriften des HGB konsequent um, erfüllen aber nicht die spezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen, die sich aus dem Steuerrecht, Transparenzanforderungen sowie dem Zweck der (Selbst-) Information ergeben. Zu folgen ist dem IDW allein in seiner Festlegung auf das Umsatzkostenverfahren zur Erstellung der Ergebnisrechnung.

Sinnvolle Ansätze zeigt die zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung



komplementäre Vermögensübersicht von IDW RS HFA 5 und 14, für die eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zumindest grundsätzlich erlaubt ist. Auch die Gliederung des Stiftungsvermögens nach IDW RS HFA 5 und die Vorschläge für den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks sind grundsätzlich zweckmäßig.

# Adaptation des Rechnungslegungsgeneralplans für NPOs (Spanien)

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

## A. Vergleichsmaßstab

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

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

## B. Übersicht

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

## C. Rechtsgestalt

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

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

## D. Anwendungsbereich

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

### I. Stiftungen

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

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

## 2. Gesetzgebungskompetenz

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

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

### 3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung

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

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

### 4. Patronato und Protectorado

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

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

## 5. Steuerbefreiung

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

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

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

## *II. Gemeinnützige Vereine*

### 1. Der Verein in der spanischen Verfassung

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

### 2. Gesetzgebungskompetenz

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



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

### 3. Einfachgesetzliche Ausgestaltung

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

#### a. Der für gemeinnützig erklärte Verein

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

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

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

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

Daneben hat die Anerkennung als gemeinnützig weitere positive Folgen

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

## b. Gesetzgebung der Autonomen Regionen

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

## *III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften*

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

## **E. Inhaltliche Ausgestaltung**

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

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

## *I. Grundzüge*

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

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

## II. Rechnungslegungsgrundsätze

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

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

### 1. True and Fair View

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

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

## 2. Principios de Veracidad y Exactitud

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

## 3. Principio de Claridad

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

## 4. Principio de Empresa en Funcionamiento

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

## 5. Principio de Devengo

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

## 6. Principio de Uniformidad

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

## 7. Principio de Prudencia

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

## 8. Principio de No Compensación

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

Jahresabschlusses.<sup>689</sup>

### 9. Principio de Importancia relativa

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

### 10. Konflikte einzelner Rechnungslegungsgrundsätze

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

### *III. Verpflichtende Bestandteile des Jahresabschlusses*

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



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

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

## 1. Bilanz

### a. Struktur

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

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

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

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

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

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

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

#### aa. Denkmalschutz

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

#### bb. Spenden

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

Abs. 1 Nr. 2 L 49/2002.

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

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

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

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

## b. Ansatz- und Bewertungsvorschriften

### aa. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anlagevermögen, das keine Erträge generiert, aktiviert werden können,

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

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

Für das keine Erträge generierende Vermögen bestehen

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

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

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

## cc. Rückstellungen

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

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

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

## 2. Ergebnisrechnung

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

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

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

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

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

Organisationen sowie rechtliche Unterschiede in Bezug auf die Rechnungslegung wider.

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

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

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

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

### 3. Memoria de Actividades

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

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



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

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

#### aa. Information, Entlastung, Erläuterung

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

Teil).

## bb. Memoria Económica

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

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

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

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

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

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

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

### cc. Cash-Flow-Rechnung

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

## dd. Inventario

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

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

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

## *IV. Aktionsplan*

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

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

## **F. Rechnungslegungserleichterungen**

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

### *I. Verkürzter Jahresabschluss*

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

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

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

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

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

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

## 2. Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung

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

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

3. Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer übersteigt nicht 250.

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

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

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

### 1. Voraussetzungen

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

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



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

## 2. Rechtsfolgen

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

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

### *III. Vereinfachter Jahresabschluss*

Neben dem verkürzten Jahresabschluss sehen die Adaptationsvorschriften

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

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

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

## **G. Prüfung**

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

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

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

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

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

## H. Publizität

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

## I. Zwischenergebnis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## *I. Anlehnung an kaufmännische Rechnungslegung*

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

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

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

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

### *III. Nachweis der Mittelverwendung*

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

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



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

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

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

#### *IV. Nachweis der Vermögenserhaltung*

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

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

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

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

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

### V. *Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens*

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

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

### VI. „Umschichtungsreserve“

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

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

### *VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens*

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

### *VIII. Rücklagen*

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

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

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

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

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

## *X. Rechnungslegungserleichterungen*

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

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

## *XI. Schwellenwerte*

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

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

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

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

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



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

## *XII. Zwischenergebnis*

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

# Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen in der Schweiz nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER

In der Schweiz besteht neben den gesetzlichen Vorschriften des Obligationenrechts mit den Swiss GAAP FER, die von einer Stiftung herausgegeben werden, ein Standard, der flexibel angepasst werden kann, um größtmögliche Transparenz zu gewährleisten.

## A. Vergleichsmaßstab

Ein Blick auf die schweizerischen Vorschriften zur Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen bietet sich aus zwei Gesichtspunkten an. Zum einen ist das neue Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts rechtsformunabhängig ausgestaltet und schließt die für gemeinnützige Organisationen gebräuchlichen Rechtsformen ein. Zum Zweiten besteht mit den Swiss GAAP FER 21 ein von der Stiftung für Fachempfehlungen für Rechnungslegung herausgegebener Standard, der es zum Ziel hat, den Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen gerecht zu werden, ohne den Zwängen des Gesetzgebungsverfahrens unterworfen zu sein. Daher bietet der Vergleich mit den schweizerischen Rechnungslegungsvorschriften Erkenntnisgewinne in zweierlei Hinsicht. An ihnen lassen sich die Zweckmäßigkeit und die Funktionsweise eines rechtsformunabhängig ausgestalteten Systems verproben. Sofern dieses zweckmäßig und praktikabel ist, können seine Grundannahmen und Einzelregelungen gegebenenfalls auch ins deutsche Recht übertragen werden. Die Vorschriften von Swiss GAAP FER 21 hingegen versprechen, Vorlagen für gemeinnützigkeitsspezifische Vorschriften zu liefern. Wesentlicher Vorteil hierbei ist, dass es sich nicht um Einzelvorschriften handelt, die in ein bestehendes System integriert wurden, sondern um ein vollständiges und in sich schlüssiges Konzept. Auch in dieser Hinsicht wird erwartet, dass die Swiss GAAP FER 21 als Vorlage dienen können.

## B. Gemeinnützigkeit

### I. Steuerrecht

#### 1. Voraussetzungen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützig können in der Schweiz nur juristische Personen sein.<sup>788</sup> Art. 56 lit. g DBG<sup>789</sup>, der die direkten Ertrags-Bundessteuern regelt, und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG<sup>790</sup> für die kantonalen und kommunalen Ertrags- und Kapitalsteuern fordern übereinstimmend, dass die Organisation öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt und Gewinn sowie Kapital ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Diese Regelungen sowie die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen sind von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) im Kreisschreiben (KS) Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen, konkretisiert worden. Dieses Kreisschreiben ist zwar für die Steuerjustizbehörden nicht verbindlich, gibt jedoch die Praxis des Bundesgerichts<sup>791</sup> zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Steuern wider und hat damit eine hohe faktische Geltung.<sup>792</sup>

Voraussetzung für die Anerkennung einer juristischen Person als gemeinnützig ist entsprechend der genannten Regelungen, dass sie ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt und das Vermögen statutarisch unwiderruflich und dauerhaft gebunden ist.<sup>793</sup> Hierbei muss sowohl die Satzung als auch das tatsächliche Handeln der juristischen Person diesen rechtlichen Anforderungen genügen.<sup>794</sup>

Das Erfordernis der Gemeinnützigkeit enthält nach schweizerischem Verständnis eine objektive sowie eine subjektive Komponente. Als objektive Komponente ist danach zu fragen, ob die Zweckverfolgung der juristischen Person im Allgemeininteresse liegt. Dies ist dann der Fall, wenn der Zweck nach der allgemeinen Volksauffassung als förderungswert gilt.<sup>795</sup> Als Erkenntnisquelle dieser Volksauffassung dienen die geltende schweizerische Rechtsordnung mit den Verfassungen und Gesetzen von Bund und Kantonen sowie die Rechtsprechung.<sup>796</sup> Das Kreisschreiben Nr.

12 nennt in einer beispielhaften Aufzählung „Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen“.<sup>797</sup> Des Weiteren nennt das Kreisschreiben die „soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe“ als Bereiche, die für „das Gemeinwohl fördernd erscheinen“.<sup>798</sup> Mit der Nennung des öffentlichen Zwecks sowohl in Art. 56 lit. g DBG als auch Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG erfasst die Steuerbefreiung Zwecke, die in das ordentliche Tätigkeitsgebiet des Gemeinwesens fallen.<sup>799</sup> Zur Anerkennung des gemeinnützigen Zwecks ist auch erforderlich, dass der Kreis der Destinatäre nicht zu eng oder eingegrenzt ist.<sup>800</sup> Dies bedeutet grundsätzlich, dass innerhalb des statutarischen Zwecks jedermann Nutznießer der Organisation sein können muss.<sup>801</sup> Eine Einschränkung auf einen bestimmten Kreis von Personen, beispielsweise die Angehörigen einer bestimmten Landesgegend, einer bestimmten Konfession oder Berufes, wird allerdings als zulässig erachtet.<sup>802</sup>

Neben die objektive Komponente tritt das subjektive Merkmal der Uneigennützigkeit und damit einer altruistischen Zwecksetzung.<sup>803</sup> Eigene oder persönliche Interessen der Mitglieder dürfen nicht verfolgt werden. Dies schließt insbesondere Sport- und Freizeitvereine sowie Selbsthilfegruppen aus, die überwiegend Eigeninteressen verfolgen.<sup>804</sup> Eine dem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnete unternehmerische Zweckverfolgung ist allerdings möglich.<sup>805</sup> Nicht erlaubt sind allerdings die im deutschen Recht nach § 58 Nr. 5 AO zulässigen Leistungen zugunsten des Stifters und seiner Angehörigen.<sup>806</sup>

Für eine teilweise, objektbezogene Steuerbefreiung sind eine organisatorische Trennung sowie eine Trennung der Rechnungslegung der steuerbefreiten und der steuerpflichtigen Tätigkeiten erforderlich.<sup>807</sup>

## 2. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Ein ausdrückliches Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung kennt das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht nicht.<sup>808</sup> Es besteht allerdings ein

Thesaurierungsverbot.<sup>809</sup> Gem. Ziffer II. 2. d. des Kreisschreibens Nr. 12 muss es durch die gemeinnützigen juristischen Personen auch zur „tatsächlichen“ Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks kommen. Hauptzweck darf nicht die bloße Kapitalansammlung sein. Die Bildung von Rücklagen ist zwar möglich, muss aber in einem „vernünftigen Verhältnis“ zu den Aufgaben stehen. Hierzu verlangen einige kantonale Steuerverwaltungen, dass Rücklagen einzeln begründet werden.<sup>810</sup> Klarere Regelungen wie sie beispielsweise die deutsche Abgabenordnung kennt, existieren in der Schweiz nicht.

### 3. Unmittelbarkeitsgebot

Auch eine dem deutschen Unmittelbarkeitsgebot entsprechende Regelung besteht im schweizerischen Recht nicht. Noch zur Vorgängervorschrift des heutigen Art. 56 lit. g DBG, Art. 16 Nr. 3 WStB<sup>811</sup> galt, dass auch diejenigen juristischen Personen steuerbefreit waren, deren Vermögen nur mittelbar ausschließlich gemeinnützigen Zwecken diene, beispielsweise indem einer (anderen) gemeinnützigen Organisation Vermögen unentgeltlich überlassen wurde.<sup>812</sup> Entscheidend war der letztendliche Zweck, dem das Vermögen zugeführt wurde.<sup>813</sup> Diese Rechtsauffassung hat sich auch durch die Ablösung des WStB und die Einführung des Art. 56 lit. g DBG nicht geändert.<sup>814</sup>

## *II. Rechtsfolge der Anerkennung*

Grundsätzlich geht mit der Anerkennung als gemeinnützig sowohl die Steuerbefreiung für die direkten Steuern als auch die Möglichkeit des Spendenabzugs beim Spender der gemeinnützigen Organisation einher.<sup>815</sup> Für die direkten Ertrags-Bundessteuern ergibt sich dies aus Art. 56 lit. g DBG, für die kantonalen Ertrags- und Kapitalsteuern aus Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.<sup>816</sup> Als Begründung für die Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen wird auch in der Schweiz genannt, dass diese Organisationen den Staat durch ihre Tätigkeit entlasten.<sup>817</sup>

## C. Rechtsformneutralität

Die oben beschriebenen Gemeinnützigkeitsanforderungen sind grundsätzlich rechtsformneutral. Zu untersuchen bleibt damit, ob die Stiftung, der Verein bzw. die gemeinnützige Kapitalgesellschaft diese Voraussetzungen unter Beachtung ihrer rechtsformabhängigen Vorschriften erfüllen können.

### *I. Stiftung*

#### 1. Grundkonzeption

Nach der schweizerischen Grundkonzeption ist die Stiftung ein Zweck- bzw. Sondervermögen mit Rechtspersönlichkeit und ohne Mitglieder.<sup>818</sup> Zum Teil wird auch der Begriff der Anstalt verwendet.<sup>819</sup>

Das zivilrechtliche Stiftungsrecht ist in den Art. 80 bis 89a ZGB enthalten. Art. 87 und 89a ZGB enthalten Spezialvorschriften für Familienstiftungen, kirchliche und Personalvorsorgestiftungen, die nicht auf die übrigen Stiftungen zu übertragen sind.<sup>820</sup> Neben den Vorgaben des Bundesrechts bestehen weitere Regelungen auf kantonaler Ebene.<sup>821</sup> Das schweizerische Recht kennt keine dem deutschen Vermögenserhaltungsgrundsatz vergleichbare Regelung. Erforderlich ist allein, dass die vorhandenen Mittel die Erfüllung des Stiftungszwecks zulassen.<sup>822</sup> Das Vermögen muss jedoch nicht erhalten werden und kann zur Erfüllung des Zweckes verbraucht werden.<sup>823</sup>

#### 2. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Art. 83a ZGB erklärt für Stiftungen die Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts zur kaufmännischen Rechnungslegung für entsprechend anwendbar.<sup>824</sup> Gem. Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 und Nr. 3 OR sind hiervon jedoch Stiftungen ausgenommen, die nicht verpflichtet sind, sich in Handelsregister einzutragen, oder die

nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.

#### a. Eintragungspflicht ins Handelsregister

Gem. Art. 52 Abs. 1 ZGB sind Stiftungen zwingend ins Handelsregister einzutragen. Gem. Abs. 2 sind hiervon allein die kirchlichen und Familienstiftungen ausgenommen.<sup>825</sup> Nichtkirchliche gemeinnützige Stiftungen müssen folglich zwingend in das Handelsregister eingetragen werden.

#### b. Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle

Grundsätzlich hat jede Stiftung entweder bereits in ihrer Stiftungsurkunde oder aber durch ihr Exekutivorgan eine Revisionsstelle zu bezeichnen.<sup>826</sup> Das oberste Stiftungsorgan kann jedoch gem. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen<sup>827</sup> bei der zuständigen Stiftungsbehörde einen Antrag auf Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle stellen.<sup>828</sup> Voraussetzung für den Antrag ist, dass die Stiftung die folgenden drei Anforderungen kumulativ erfüllt:

1. die Bilanzsumme der Stiftung ist in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren kleiner als 200.000 Schweizer Franken,
2. die Stiftung ruft nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen auf,
3. die Revision ist für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung nicht erforderlich.

Gem. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung widerruft die Aufsichtsbehörde die Befreiung, wenn die genannten Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind. Die Entbindung von der Revisionspflicht entbindet die Stiftung sodann auch nur von der Pflicht, ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen, nicht jedoch von der Pflicht zur Rechenschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde

(Art. 1 Abs. 3 der Verordnung).

Stiftungen, die weder von der Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister noch von der Pflicht zur Prüfung ihres Jahresabschlusses befreit sind, unterfallen der Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung. Dies sind als Schlussfolgerung aus dem zuvor Gesagten sämtliche gemeinnützigen Stiftungen (mit Ausnahme der kirchlichen Stiftungen), die die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen nicht erfüllen.

### c. „Milchbüchleinrechnung“

Stiftungen, die gem. Art. 957 Abs. 2 Nrn. 2 oder 3 OR von der umfassenden kaufmännischen Rechnungslegung befreit sind, sind verpflichtet über ihre Einnahmen und Ausgaben sowie ihre Vermögenslage Buch zu führen.

## II. Verein

### 1. Grundkonzeption

Nach dem schweizerischen Recht ist der Verein eine personenbezogene Körperschaft, die grundsätzlich nicht wirtschaftliche Ziele verfolgt.<sup>829</sup>

#### a. Verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Ausgestaltung

Art. 23 BV<sup>830</sup> kodifiziert die (positive sowie negative) Vereinigungsfreiheit und schützt den Zusammenschluss mehrerer natürlicher oder juristischer Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen ideellen Zwecks und damit u.a. Vereine i.S.v. Art. 60 ff. ZGB.<sup>831</sup> Aus der Vereinigungsfreiheit ergibt sich eine weitgehende Autonomie bei der Ausgestaltung des Statuts, dem nur durch wenige Normen Grenzen gesetzt werden.<sup>832</sup> Die Art. 64 ff. ZGB finden allerdings nur Anwendung, sofern in den Statuten keine Regelungen enthalten sind.<sup>833</sup> Allerdings müssen ein



oberstes Willensbildungs- und Aufsichtsorgan der Mitglieder sowie ein Exekutivorgan zwingend vorhanden sein.<sup>834</sup> Daneben steht es den Vereinen frei, weitere Organe zu schaffen und deren Zuständigkeit auszugestalten.<sup>835</sup>

## b. Gemeinnützigkeit

Problematisch könnte für den Verein sein, dass das Kreisschreiben Nr. 12 in Nummer II. 2. c. fordert, dass die Mittel einer gemeinnützigen Organisation unwiderruflich, einschließlich im Fall der Auflösung der juristischen Person, steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein müssen.<sup>836</sup> Schon die (dispositiven) Art. 74, 75 ZGB, die einzelnen Mitgliedern Abwehrmaßnahmen gegen wesentliche bzw. grundsätzliche Änderungen des Vereinszwecks zugestehen, zeigen jedoch, dass im Verein grundsätzlich Zweckänderungen möglich sind.<sup>837</sup> Auch geht die herrschende Lehre davon aus, dass unabänderliche Bestimmungen in Vereinsstatuten gar nicht möglich sind.<sup>838</sup> Dennoch geht aus den Ziffern II. 2. a. und II. 3. a. des Kreisschreibens hervor, dass der Verein taugliche juristische Person für die Anerkennung als gemeinnützig ist. Hierbei ist zu beachten, dass Vereine nach schweizerischem Recht nur zu nichtwirtschaftlichen Zwecken gegründet werden können.<sup>839</sup> Im Falle einer Zweckänderung, nach der der Verein nicht mehr die Gemeinnützigkeitsanforderungen erfüllt, droht der Entzug der Steuerbefreiung.<sup>840</sup>

## 2. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

### a. Kaufmännische Rechnungslegung

Art. 69a ZGB erklärt die Vorschriften des schweizerischen Obligationenrechts zur kaufmännischen Rechnungslegung für Vereine für sinngemäß anwendbar.<sup>841</sup> Gem. Art. 69a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 OR sind Vereine jedoch nur dann zur Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen verpflichtet, wenn für sie eine

Eintragungspflicht ins Handelsregister besteht.

Die Eintragungspflicht ins Handelsregister regelt sich grundsätzlich nach Art. 934 OR.<sup>842</sup> Für den grundsätzlich nicht eintragungspflichtigen Verein (Umkehrschluss aus Art. 61 Abs. 1 ZGB) ergibt sich eine Eintragungspflicht aus Art. 61 Abs. 2 ZGB für solche Vereine, die für ihren Zweck ein Gewerbe kaufmännischer Art betreiben (Nr. 1) oder die revisionspflichtig sind (Nr. 2). Gem. Art. 2 lit. b HRegV<sup>843</sup> ist ein Gewerbe eine selbständige, auf dauernden Erwerb gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit. Nr. 1 ist insofern deklaratorisch, als bereits Art. 934 Abs. 1 OR die Eintragungspflicht begründet.<sup>844</sup> Unter diese Regelung fallen auch solche Vereine, die dieses Gewerbe zur Erreichung des idealen Zwecks betreiben.<sup>845</sup>

Die Revisionspflicht, die ihrerseits die Eintragungspflicht auslösen kann, ergibt sich aus Art. 69b Abs. 1 ZGB. Danach müssen diejenigen Vereine ihre Buchführung durch eine Revisionsstelle prüfen lassen, die zwei der folgenden Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung aufgrund der Revisionspflicht ist vor allem relevant für spendensammelnde Organisationen, da ansonsten davon auszugehen ist, dass bei Überschreiten der Messgrößen auch ein kaufmännisches Gewerbe vorliegt.<sup>846</sup>

Eine freiwillige Eintragung gem. Art. 61 Abs. 1 ZGB löst nicht ebenfalls die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung aus.<sup>847</sup> Gem. Art. 962 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 OR<sup>848</sup> kann ein Quorum von mindestens 20% der Mitglieder über die kaufmännische Rechnungslegung hinaus einen Abschluss nach einem anerkannten Standard (beispielsweise IFRS, Swiss GAAP)<sup>849</sup> verlangen.

#### b. „Milchbüchleinrechnung“

Vereine, die gem. Art. 957 Abs. 2 Nr. 2 OR von der Pflicht zur Erstellung eines vollumfänglichen kaufmännischen Jahresabschlusses befreit sind, müssen wie befreite Stiftungen über Einnahmen und Ausgaben sowie über ihre Vermögenslage Buch führen.

### *III. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft*

#### 1. Grundkonzeption

Gem. Art. 772 Abs. 1 S. 1 OR ist die schweizerische GmbH eine „personenbezogene Kapitalgesellschaft, an der eine oder mehrere Personen oder Handelsgesellschaften beteiligt sind.“ Satz 3 begrenzt die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen. Die Aktiengesellschaft wird in Art. 620 Abs. 1 OR definiert und ist demnach „eine Gesellschaft mit eigener Firma, deren zum Voraus bestimmtes Kapital (Aktienkapital) in Teilsummen (Aktien) zerlegt ist und für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet“.

#### 2. Gemeinnützigkeit

Auch Kapitalgesellschaften können nach Auffassung der EStV gemeinnützig sein.<sup>850</sup> Für die GmbH gilt dies seit der Abschaffung von Art. 772 Abs. 3 OR durch Gesetz vom 16. Dezember 2005<sup>851</sup>. Zuvor konnte die schweizerische GmbH nur zu wirtschaftlichen Zwecken gegründet werden.<sup>852</sup>

Problematisch ist sowohl für die AG als auch die GmbH, dass das Kreisschreiben Nr. 12 in Nummer II. 2. c. fordert, dass die Mittel einer gemeinnützigen Organisation unwiderruflich, einschließlich im Fall der Auflösung der juristischen Person, steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein muss. Auch für die schweizerischen Kapitalgesellschaften stellt sich allerdings das bereits für den Verein besprochene Problem, dass die Satzung nicht derartig änderungsfest ausgestaltet werden kann, dass das Vermögen dauerhaft zweckgebunden und Ausschüttungen von Dividenden und Tantiemen ausgeschlossen wären.<sup>853</sup> Auch hier geht allerdings aus

dem Kreisschreiben Nr. 12 hervor, dass dieses die Aktiengesellschaft als taugliches Subjekt für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ansieht. In Ziffer II. 2. a., die die Aktiengesellschaft ausdrücklich anspricht, wird gefordert, dass die AG statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichtet. Auch schränkt Ziffer II. 3. a. den Kreis der tauglichen juristischen Personen nicht ein, weshalb davon ausgegangen werden darf, dass dieser derselbe ist wie in Ziffer II. 2. a. Die Aktiengesellschaft kann damit gemeinnützig sein. Für die GmbH muss nach der Gesetzesänderung vom 16. Dezember 2005 dasselbe gelten. Diese wird zwar im Kreisschreiben Nr. 12 nicht erwähnt, dies dürfte allerdings daran liegen, dass dieses vom 8. Juli 1994 datiert, folglich lange vor der Änderung der Vorschriften der GmbH mit Wirkung zum 1. Januar 2008. Da die GmbH allerdings vor denselben Problemen steht wie die AG mit der Unmöglichkeit der änderungsfesten Ausgestaltung der Satzung, ist davon auszugehen, dass die Überlegungen zur AG auf diese übertragbar sind. Folglich können auch die schweizerischen Kapitalgesellschaften gemeinnützig sein.

### 3. Pflicht zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht

Gem. Art. 957 Abs. 1 Nr. 2 OR sind juristische Personen und damit auch die Kapitalgesellschaften GmbH und AG grundsätzlich vollumfänglich zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Rechnungslegungserleichterung enthält nur Art. 958b Abs. 2 OR, der das Absehen von der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung erlaubt. Organisationen, deren Nettoerlöse oder Finanzerträge nicht 100.000 Schweizer Franken überschreiten, dürfen danach statt auf Aufwendungen und Erträge auf Ausgaben und Einnahmen abstellen.

### 4. „Milchbüchleinrechnung“

Kapitalgesellschaften sind nach Obligationenrecht ohne Ausnahme zur umfassenden kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Art. 957 Abs. 2 OR sieht keine Befreiung für diese vor. Die bloße Buchführung über Einnahmen und Ausgaben sowie die Vermögenslage kommt für

Kapitalgesellschaften daher nicht in Frage.

## **D. Kaufmännische Rechnungslegung nach Obligationenrecht**

Inhaltlich wird die beschriebene Pflicht zur Rechnungslegung durch die Art. 958 ff. OR ausgefüllt. Seit Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts am 1.1.2013<sup>854</sup>, das sich im 32. Titel des Obligationenrechts wiederfindet, setzt das schweizerische Rechnungslegungsrecht ein rechtsformneutrales Konzept um.<sup>855</sup> Dieses löst die rechtsformspezifischen Vorgängerregelungen insbesondere des Aktienrechts ab.<sup>856</sup> Danach wird grundsätzlich nicht mehr an die Rechtsform, sondern an die wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens angeknüpft.<sup>857</sup> Das neue Konzept beruht auf Einflüssen der IFRS sowie den methodischen Traditionen der herkömmlichen Rechnungslegung nach schweizerischem Recht.<sup>858</sup> Die durch die 4. und 7. gesellschaftsrechtliche Richtlinie geprägten europäischen Vorgaben hat das neue Rechnungslegungsrecht ausdrücklich nicht mehr zum Vorbild.<sup>859</sup>

### *I. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>860</sup>*

Gem. Art. 958c Abs. 1 OR sind die „Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung“ für sämtliche zur Rechnungslegung Verpflichteten verbindlich.<sup>861</sup>

#### 1. Vorsichtsprinzip

Auch das neue Rechnungslegungsrecht folgt wie die Vorgängerregelung dem Vorsichtsprinzip als maßgeblichem Grundsatz.<sup>862</sup> Normiert ist das Vorsichtsprinzip in Art. 958c Abs. 1 Nr. 5 OR.<sup>863</sup> Art. 960 Abs. 2 OR fordert eine vorsichtige Bewertung. Der Bundesrat sah als Ziel des neuen Rechnungslegungsrechts zwar auch, dass sich Dritte i.S.d. „fair presentation“ ein zuverlässiges Bild von der wirtschaftlichen Lage des

Unternehmens bilden können müssen, eine Umsetzung des „True and Fair View“ sah man allerdings mit der Verpflichtung großer Unternehmen und Publikumsgesellschaften zur zusätzlichen Erstellung eines Jahresabschlusses gem. Art. 962 Abs. 1 OR nach einem anerkannten Standard<sup>864</sup> hinreichend erfüllt, weshalb eine Umsetzung im Rahmen des Rechnungslegungsrechts des Obligationenrechts, das sich stark an kleineren und mittleren Unternehmen orientiert (KMU), als nicht erforderlich angesehen wurde.<sup>865</sup> Einer Ablösung der Vorrangstellung des Gläubigerschutzes im neuen Rechnungslegungsrecht stehen auch die Gesetzesbegründung sowie die weitere gesetzliche Ausgestaltung klar entgegen. Vorrangiges Ziel der Rechnungslegung des Obligationenrechts ist die Ausschüttungsbemessung.<sup>866</sup> Daneben wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz betont.<sup>867</sup> Einer konsequenten Umsetzung des True and Fair View Prinzips stünden auch die weitgehenden Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen und Abschreibungen sowie die Erlaubnis, nicht mehr benötigte Rückstellungen stehen zu lassen, entgegen.<sup>868</sup> Daraus wird deutlich, dass auch das „neue“ schweizerische Obligationenrecht weiterhin dem Vorsichtsprinzip als maßgeblichem Grundsatz folgt und dem Grundsatz des True and Fair View keine überragende Stellung einräumt.<sup>869</sup> Das Vorsichtsprinzip verlangt im Rahmen einer pflichtgemäßen Ermessensausübung eine besondere Sorgfalt insbesondere im Hinblick darauf, dass Vermögenswerte bzw. Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden.<sup>870</sup>

## 2. Imparitätsprinzip/Realisationsprinzip

Als Ausprägung des Vorsichtsprinzips verlangt das Imparitätsprinzip dass Aufwand und Ertrag unterschiedlich behandelt werden. Ertrag darf demnach erst ausgewiesen werden, wenn er durchsetzbar ist (Realisationsprinzip), Aufwand muss jedoch ausgewiesen werden, wenn aus Vorgängen bis zum Abschlussstichtag Verluste oder Risiken erkennbar und wahrscheinlich sind.<sup>871</sup>

## 3. Grundsatz der Unternehmensfortführung

Ein weiterer zentraler Grundsatz ist der Grundsatz der Unternehmensfortführung, der in Art. 958a Abs. 1 OR normiert ist.<sup>872</sup> I.S.v. Art. 958a Abs. 2 OR geht dieser Grundsatz davon aus, dass das zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen innerhalb der zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag seine Tätigkeit nicht einstellt. Relevant ist dies vor allem für die Bewertung von Vermögensgegenständen zu Fortführungswerten.<sup>873</sup>

#### 4. Bruttoprinzip

Das schweizerische Bruttoprinzip enthält zwei Komponenten. Zum einen verbietet es die Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Art. 958c Abs. 1 Nr. 7 OR). Als zweite Komponente verbietet es die Zusammenfassung von zwei Aufwandsbzw. Ertragsposten.<sup>874</sup> Eine nach altem Recht mögliche Verrechnung bei besonderer Begründung ist mit der Reform des Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht abgeschafft worden.<sup>875</sup> Für Spenden bedeutet dies, dass der Aufwand, der zur Gewinnung der Spenden betrieben wurde, nicht von den Spendenerträgen abgezogen werden darf.<sup>876</sup>

#### 5. Zeitliche und sachliche Periodenabgrenzung

Art. 958b Abs. 1 OR legt fest, dass Aufwände und Erträge in zeitlicher sowie sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden müssen. Hierunter wird verstanden, dass Aufwand und Ertrag derjenigen Periode zuzuordnen sind, in der sie wirtschaftlich verursacht wurden.<sup>877</sup> Bei Nettoerlösen von weniger als 100.000 Schweizer Franken im Geschäftsjahr kann gem. Art. 958b Abs. 2 OR von der zeitlichen und sachlichen Periodenabgrenzung abgesehen und auf Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden.

#### 6. Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit

Die transparenzbezogenen Grundsätze der Rechnungslegung finden sich in Art. 958c OR.<sup>878</sup> Dessen Abs. 1 Nr. 1 bestimmt, dass die

Rechnungslegung klar und verständlich sein muss. Der Grundsatz der Klarheit fordert, dass die Jahresrechnung übersichtlich und sachgerecht gegliedert ist, zutreffende Bezeichnungen gewählt werden und Posten nötigenfalls Erläuterungen im Anhang gemacht werden.<sup>879</sup> Verständlich ist ein Jahresabschluss, wenn er Adressaten mit angemessenen Kenntnissen der Rechnungslegung in allen Teilen verständlich ist.<sup>880</sup> Um verlässlich i.S.v. Art. 958c Abs. 1 Nr. 3 OR zu sein, muss der Jahresabschluss frei sein von wesentlichen Fehlern und verzerrenden Einflüssen.<sup>881</sup>

## 7. Wesentlichkeit und Vollständigkeit

Die Grundsätze der Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Relevanz sind eng verknüpft. Auch diese finden sich in Art. 958c OR<sup>882</sup>. Der Grundsatz der Vollständigkeit als Ausfluss des Prinzips der Bilanzwahrheit fordert, dass sämtliche wesentlichen Informationen im Jahresabschluss enthalten sein müssen.<sup>883</sup> Wesentlich in diesem Sinne sind Informationen, deren Weglassen, fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können.<sup>884</sup> Dies bedingt vor allem, dass Informationen umso genauer in Breite und Tiefe dargestellt werden müssen, je komplexer das Unternehmen ist.<sup>885</sup> Unternehmen können deshalb verpflichtet sein, über die gesetzlichen Mindestanforderungen hinauszugehen.

## 8. Stetigkeit

Nach dem Stetigkeitsgrundsatz aus Art. 958c Abs. 1 Nr. 6 OR sind bei Darstellung und Bewertung einmal gewählte Maßstäbe beizubehalten. Dies verlangt, dass Gliederung und Form der Darstellung des Jahresabschlusses unverändert bleiben müssen.<sup>886</sup> Allerdings kennt das schweizerische Obligationenrecht keine horizontale Stetigkeit. Der schweizerische Grundsatz der Stetigkeit bezieht sich nur auf die Beibehaltung einmal gewählter Maßstäbe in zeitlicher Hinsicht (vertikale Stetigkeit), nicht auf die Einheitlichkeit der Bewertung (horizontale Stetigkeit).<sup>887</sup>



## II. Bilanz

### 1. Gliederung

Art. 958 Abs. 2 OR definiert die Bestandteile des Jahresabschlusses. Gem. dessen Satz 2 enthält die „Jahresrechnung“ die Bilanz, die Erfolgsrechnung und den Anhang. Diese Bestandteile werden vom Gesetz zum „Geschäftsbericht“ zusammengefasst (vgl. Art. 958 Abs. 2 S. 1 OR). Art. 958d Abs. 1 S. 1 OR gestattet für den gesamten Jahresabschluss sowohl die Staffel- als auch die Kontenform.

Die Bilanz wird in Art. 959 und 959 a OR näher geregelt. Art. 959a Abs. 1 und 2 OR legt für die Bilanz folgende Mindestgliederung fest:

<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Umlaufvermögen:<ol style="list-style-type: none"><li>a. flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktien mit Börsenkurs,</li><li>b. Forderungen aus Lieferung und Leistung,</li><li>c. übrige kurzfristige Forderungen,</li><li>d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen,</li><li>e. aktive Rechnungsabgrenzungsposten;</li></ol></li><li>2. Anlagevermögen<ol style="list-style-type: none"><li>a. Finanzanlagen,</li><li>b. Beteiligungen,</li><li>c. Sachanlagen,</li><li>d. immaterielle Werte,</li><li>e. nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital.</li></ol></li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. kurzfristiges Fremdkapital:<ol style="list-style-type: none"><li>a. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung,</li><li>b. kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,</li><li>c. übrige kurzfristige Verbindlichkeiten;</li></ol></li><li>2. langfristiges Fremdkapital:<ol style="list-style-type: none"><li>a. langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,</li><li>b. übrige langfristige Verbindlichkeiten,</li><li>c. Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen;</li></ol></li><li>3. Eigenkapital:<ol style="list-style-type: none"><li>a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach</li></ol></li></ol>

- Beteiligungskategorien,
- b. gesetzliche Kapitalreserve,
- c. gesetzliche Gewinnreserve,
- d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten,
- e. eigene Kapitalanteile als Minusposten.

Unter den Aktiven werden entsprechend dieser Gliederung die Aktiva nach ihrem Liquiditätsgrad, die Passiva nach Fälligkeit dargestellt.<sup>888</sup>

Rückstellungen werden gem. Art. 960e Abs. 2 OR für mögliche oder wahrscheinliche rechtliche oder faktische Verpflichtungen gebildet, deren Bestand, Höhe oder Fälligkeit ungewiss ist.<sup>889</sup> Wahrscheinlich ist die Verpflichtung dann, wenn mehr Gründe für ihren Eintritt sprechen als dagegen („50%-Regel“).<sup>890</sup> Art. 960e Abs. 3 OR lässt daneben jedoch auch Rückstellungen zu für regelmäßig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Nr. 1), die Sanierung von Sachanlagen (Nr. 2), Restrukturierungen (Nr. 3) und die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Nr. 4). Gem. Art. 960e Abs. 4 OR müssen nicht mehr begründete Rückstellungen nicht aufgelöst werden, sondern können als stille Reserven fortbestehen.

Spenden sind in der Bilanz als Eigenkapital zu erfassen, wenn sie „realisiert“ sind. Dies ist der Fall, wenn sie quantifizierbar und einklagbar sind.<sup>891</sup> Für zweckgebundene Spenden dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.<sup>892</sup> Innerhalb des Eigenkapitals werden zweckgebundene Mittel nach gängiger Praxis als „Fonds“ bezeichnet.<sup>893</sup> Diese erfassen unter anderem Spenden unter Auflagen und zweckgebundene staatliche Mittel, worunter auch Sammelaktionen für bestimmte Zwecke gefasst werden (sog. Erlösfonds).<sup>894</sup> Dieses Fondskapital stellt folglich nicht für sämtliche Aktivitäten der Organisation zur Verfügung, sondern darf nur für einen konkreten Zweck eingesetzt werden.<sup>895</sup> Die sog. Stiftungsfonds sind zweckgebundene Zuwendungen. Diese dürfen nur für einzelne,

konkret bestimmte Zwecke verwendet werden.<sup>896</sup> Eine Verwendung der zweckgebundenen „Fonds“ zur Deckung von Finanzverlusten aus Anlagen ist unzulässig. Das sonstige Eigenkapital, das sich potentiell ebenfalls aus Spenden oder sonstigen Zuwendungen speist, kann hier eingesetzt werden.<sup>897</sup> Den zweckgebundenen Fonds steht das Organisationkapital gegenüber, das nach Ermessen der Leitungsorgane für den Organisationszweck frei eingesetzt werden kann.<sup>898</sup>

Immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nur ausgewiesen werden, wenn sie die Anforderungen an einen Vermögensgegenstand erfüllen, also aufgrund vergangener Ereignisse über ihn verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist, sein Wert verlässlich geschätzt werden kann und ein zukünftiger Nutzen besteht.<sup>899</sup>

## 2. Ansatz und Bewertung

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind Vermögensgegenstände grundsätzlich mit dem Herstellungs- oder Anschaffungswert zu bewerten (Art. 960a Abs. 1 OR). Dieser definiert ebenfalls den maximalen Wert, mit dem ein Vermögensgegenstand in der Folge bewertet werden darf (Art. 960a Abs. 2 OR).<sup>900</sup> Zu den Anschaffungskosten zählen neben dem Einkaufspreis die direkten Bezugskosten, folglich sämtliche Vergütungen an Dritte, die im Zusammenhang mit dem Erwerb stehen.<sup>901</sup> Unter den Herstellungskosten werden sämtliche den einzelnen Vermögensgegenstand unmittelbar zurechenbare Kosten verstanden.<sup>902</sup> Im Falle einer zivilrechtlichen Schenkung wird auf den Veräußerungswert abgestellt.<sup>903</sup> „In der Regel“ ist jeder Vermögensgegenstand einzeln zu bewerten (Art. 960 Abs. 1 OR). Für die Unternehmensbewertung wesentliche Vermögensgegenstände müssen einzeln bewertet werden, andere dürfen jedoch unternehmensspezifisch zu Gruppen zusammengefasst werden.<sup>904</sup>

In der Folge müssen nach „kaufmännischen Grundsätzen“ Abschreibungen für nutzungs- und altersbedingten Wertverlust und Wertberichtigungen für anderweitige Wertverluste vorgenommen werden (Art. 960a Abs. 3 OR). Nach den „kaufmännischen Grundsätzen“ können Abschreibungen grundsätzlich linear, degressiv, progressiv oder leistungsproportional

vorgenommen werden.<sup>905</sup> Aus der Vorschrift des Art. 959c Abs. 1 Nr. 1 OR, der zu Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze im Anhang verpflichtet, ergibt sich, dass auch die gewählten Abschreibungsmethoden im Anhang erläutert werden müssen.<sup>906</sup>

Auch außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wertverlusten müssen nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgen. Hierbei ist das Vorsichtsprinzip zu beachten. Auch die Methode des Discounted Cash-Flow ist eine Möglichkeit zur Ermittlung des aktuellen Wertes eines Vermögensgegenstandes.<sup>907</sup> Ausnahmen von der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gelten für die Folgebewertung von Aktien und anderen Aktiven mit Marktpreis an einem „aktiven Markt“ (Art. 960b Abs. 1 OR).<sup>908</sup> Hierbei muss es sich um einen Markt handeln, an dem der Vermögensgegenstand als fungibler Wert regelmäßig gehandelt wird.<sup>909</sup> Im Falle einer Bewertung zu aktuellen Marktpreisen dürfen gem. Art. 960b Abs. 2 OR sog. Schwankungsreserven zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, um Gewinnspitzen zu vermeiden.<sup>910</sup> Dies wird gemeinsam mit den möglichen Abschreibungen und Wertberichtigungen „zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens“ (Art. 960a Abs. 4 OR) und den Rückstellungen, die gem. Art. 960e Abs. 3 Nr. 4 OR ebenfalls für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden dürfen, kritisiert, da hierdurch willkürliche stille Reserven gebildet werden können.<sup>911</sup>

Vorräte sind gem. Art. 960c Abs. 1 OR mit dem jeweils höheren Wert zwischen dem Veräußerungswert am Bilanzstichtag und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

### *III. Erfolgsrechnung*

Die Erfolgsrechnung des schweizerischen Obligationenrechts stellt die Ertragslage des Unternehmens während des Geschäftsjahres dar. Gem. Art. 959b Abs. 1 OR sind sowohl das Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) also auch das Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) zulässig. Abs. 2 (Gesamtkostenverfahren) und 3 (Umsatzkostenverfahren) enthalten die Mindestgliederungen der

jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung:

<b>Gesamtkostenverfahren</b>	<b>Umsatzkostenverfahren</b>
1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;	1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Bestandsänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;	2. Anschaffungs- und Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen;
3. Materialaufwand;	3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand;
4. Personalaufwand;	4. Finanzaufwand und Finanzertrag;
5. übriger betrieblicher Aufwand;	5. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens;	6. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
7. Finanzaufwand und Finanzertrag;	7. direkte Steuern;
8. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;	8. Jahresgewinn oder Jahresverlust.
9. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;	
10. Direkte Steuern;	Im Anhang:
11. Jahresgewinn oder Jahresverlust.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personalaufwand;</li> <li>• Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermö</li> </ul>

Bei der Zuordnung einzelner Geschäftsvorfälle zu den einzelnen Gliederungspunkten genießen die Unternehmen grundsätzliches weitgehendes Ermessen. Dies gilt auch für die „außerordentlichen“ Geschäftsvorfälle.<sup>912</sup> Aufgrund des Grundsatzes der Bilanzklarheit ist das Merkmal „außerordentlich“ allerdings eng auszulegen, um eine Verzerrung zu vermeiden.<sup>913</sup> Allgemein sind hierunter nicht-

betriebstypische Erträge zu verstehen.<sup>914</sup> Als solche sind auch Spenden als nicht unmittelbar aus der Eigenaktivität stammende Erträge im Zeitpunkt ihrer Realisation erfolgswirksam zu erfassen.

#### *IV. Anhang*

Der zum Jahresbericht gehörende Anhang ist in Art. 959c OR geregelt. Ihm kommen mit der Interpretations-, der Korrektur-, der Entlastungs- sowie der Ergänzungsfunktion vier den sonstigen Bestandteilen des Jahresabschlusses dienende Funktionen zu.<sup>915</sup> Dabei erläutert er die bestehenden Positionen des Jahresabschlusses, nimmt zu Abweichungen vom vorhergehenden Jahresabschluss Stellung (Stetigkeit) und enthält all diejenigen Informationen, die in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund ihres summarischen Charakters keinen Platz hatten oder die sich (noch) nicht im Jahresabschluss ausgewirkt haben, aber für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage relevant sind.<sup>916</sup> Sämtliche gemachten Angaben müssen sich auf den Jahresabschluss beziehen und nachprüfbar sein.<sup>917</sup> Ein Großteil der explizit geforderten Angaben dürfte für Stiftungen bzw. gemeinnützige Organisationen insgesamt ohne besondere Relevanz bleiben.

#### *V. Weitergehende Berichtspflichten*

Organisationen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, treffen gem. Art. 961 OR weitere Berichtspflichten. Für Stiftungen richtet sich die Revisionspflicht gem. Art. 83b Abs. 3 ZGB grundsätzlich nach den Vorschriften über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften und damit nach den Art. 727 ff. OR. Für die GmbH sind diese Vorschriften gem. Art. 818 Abs. 1 OR anzuwenden. Art. 727 Abs. 1 OR sieht drei Gruppen von zur ordentlichen Revision verpflichteten Unternehmen vor. Dabei dürften dessen Nr. 1, die sich an Publikumsgesellschaften richtet,<sup>918</sup> und Nr. 3, die eine Konzernrechnung voraussetzt,<sup>919</sup> für gemeinnützige Organisationen weitestgehend uninteressant sein. Typisierend unterwirft Nr. 2 wirtschaftlich bedeutende Unternehmen der ordentlichen Revision.<sup>920</sup> Wirtschaftlich bedeutend in

diesem Sinne sind Unternehmen, die zwei der folgenden Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten:

1. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken,
2. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken,
3. 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Aufgrund der oben erwähnten Verweise sind damit auch gemeinnützige Stiftungen und Kapitalgesellschaften erfasst, die diese Schwellenwerte überschreiten. Diese müssen sodann auch die sonstigen Berichtspflichten erfüllen.

Für den Verein ist die Verpflichtung zur ordentlichen Revision autonom in Art. 69b Abs. 1 ZGB geregelt. Danach gelten die folgenden Schwellenwerte, von denen wiederum zwei in zwei aufeinanderfolgenden überschritten werden müssen, um die Revisionspflicht auszulösen:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
2. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Die Schwelle zur erweiterten Berichtspflicht liegt damit für den Verein deutlich niedriger. Hierbei ist noch zu bedenken, dass überhaupt die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung für Vereine entweder durch die Eintragungspflicht ins Handelsregister bei Betreiben eines Betriebes gewerblicher Art (Art. 61 Abs. 2 Nr. 1 ZGB) oder die Revisionspflicht, die ihrerseits die Eintragungspflicht gem. Art. 61 Abs. 2 Nr. 2 ZGB auslöst, bedingt ist. Sämtliche Vereine, die kein Gewerbe betreiben und aufgrund der Revisionspflicht überhaupt erst rechnungslegungspflichtig werden, müssen damit auch die erweiterten Rechnungslegungspflichten erfüllen.

## 1. Lagebericht

Der Lagebericht (Art. 961c OR) dient neben der weitergehenden Information über die wirtschaftliche und finanzielle Lage des

Unternehmens dazu, die zukünftige Entwicklung des Unternehmens zu antizipieren.<sup>921</sup> Im Gegensatz zum vergangenheitsbezogenen Jahresabschluss ist der Lagebericht zukunftsorientiert.<sup>922</sup> Lagebericht und Jahresrechnung dürfen sich hierbei jedoch nicht widersprechen.<sup>923</sup> Gesetzlich vorgeschriebene Bestandteile des Lageberichts sind die Information über die Anzahl an Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, die Bestellungen- und Auftragslage, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, außergewöhnliche Ereignisse, die Zukunftsaussichten und eine Risikoeinschätzung.

Folglich gibt der Lagebericht die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens wider, beschreibt das wirtschaftliche Umfeld und benennt wichtige Einflussfaktoren, denen das Unternehmen im abgelaufenen Geschäftsjahr ausgesetzt war und im folgenden Geschäftsjahr ausgesetzt sein wird.<sup>924</sup>

## 2. Geldflussrechnung

In Bezug auf die Geldflussrechnung beschränkt sich das Obligationenrecht in Art. 961a OR darauf, festzulegen, dass diese die Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit je gesondert darstellt.<sup>925</sup> Ziel der Geldflussrechnung ist es, Transparenz in Bezug auf die zu- und abgeflossenen flüssigen Mittel des Unternehmens herzustellen.<sup>926</sup> Vorbilder für die Regelung der Geldflussrechnung im Obligationenrecht waren Swiss GAAP FER und IFRS.<sup>927</sup> Anders als der Lagebericht ist die Geldflussrechnung Teil des Jahresabschlusses (vgl. Art. 961 Nrn. 2 und 3 OR).<sup>928</sup>

In Bezug auf die flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit werden die Zahlungsströme im unmittelbaren Zusammenhang mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit, folglich der liquiditätswirksame Teil des operativen Ergebnisses, erfasst. Zur Berechnung können die direkte Methode, die liquiditätswirksamen Ertrag und Aufwand gegenüberstellt, sowie die indirekte Methode, bei der die Erfolgsrechnung um die zwar ertrags- aber nicht liquiditätswirksamen Vorgänge korrigiert wird, genutzt werden.<sup>929</sup>



Der Geldfluss aus Investitionstätigkeit zeigt den bei Investition oder Desinvestition anfallenden Cash-Flow. Vorwiegend zeigen sich diese im Bereich des Anlagevermögens.<sup>930</sup>

Den dritten Teil der Geldflussrechnung bildet der Cash-Flow aus der Finanzierungstätigkeit. Dieser bildet umfassend Mittelzu- und -abflüsse im Bereich des kurz- und langfristigen Fremdkapitals sowie des Eigenkapitals ab. Hiervon sind nicht nur die Aufnahme und Rückzahlung von Fremdkapital sowie die Ausschüttung von Dividenden erfasst, sondern ebenfalls die Zahlung von Zinsen auf Fremdkapital sowie Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen oder der Kauf bzw. Verkauf eigener Aktien.<sup>931</sup>

## VI. „Milchbüchleinrechnung“

Diejenigen Stiftungen und Vereine, die aufgrund der oben beschriebenen Regelungen von der Pflicht zur vollumfänglichen kaufmännischen Buchführung befreit sein, müssen gem. Art. 957 Abs. 2 OR lediglich über Einnahmen und Ausgaben sowie über ihre Vermögenslage Buch führen. Diese eingeschränkte Buchführungspflicht wird als „Milchbüchleinrechnung“ bezeichnet.<sup>932</sup> In der Praxis wird diese stark vereinfachte Form der Rechnungslegung allerdings selten genutzt.<sup>933</sup>

Art. 957 Abs. 3 OR schreibt aber auch für die eingeschränkte Buchführung die sinngemäße Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor. Daraus wird geschlossen, dass auch die Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben sowie das Vermögen systematisch, wahrheitsgetreu und vollständig erfolgen, durch Belege nachweisbar und durch Sachverständige prüfbar sein müssen.<sup>934</sup> Für die Buchführung über Einnahmen und Ausgaben müssen sämtliche Vorgänge der dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden flüssigen Mittel aufgezeichnet werden. Dabei ist allein nach Zu- und Abfluss zu klassifizieren.<sup>935</sup>

Auslegungsbedürftig ist auch der Begriff der Vermögenslage. Weder das Obligationenrecht noch die Aufzeichnung der parlamentarischen Debatten vermögen diesen abschließend zu klären. Bei enger Auslegung könnte dieser pagatorisch, ohne zeitliche und sachliche Abgrenzung zu bestimmen

sein. Weiter gefasst könnte man allerdings unter der Vermögenslage sämtliche dem Unternehmen zuzuordnenden Vermögenswerte verstehen.<sup>936</sup> Es erscheint allerdings zu eng, allein die Zahlungsmittel erfassen zu wollen. In diesem Falle entspräche die Veränderung der Vermögenslage dem Ergebnis der Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben, weitere Rückschlüsse und Auswertungen wären nicht möglich. Die demgegenüber weiteste Auslegung setzt den Begriff der Vermögenslage mit den Aktiven der Bilanz i.S.v. Art. 959 Abs. 2 OR gleich. Dies setzte eine sachliche und zeitliche Abgrenzung sowie die Bewertung der Aktiven voraus.<sup>937</sup> Dies würde allerdings die Privilegierung des Art. 957 Abs. 2 OR weitgehend entwerten und den nur eingeschränkt Buchführungspflichtigen ähnliche Pflichten auferlegen wie den vollumfänglichen Rechnungslegungspflichtigen. Gegen eine Pflicht zur zeitlichen und sachlichen Abgrenzung spricht zudem Art. 958b Abs. 2 OR, der selbst vollumfänglich Rechnungslegungspflichtige von der Pflicht zur zeitlichen und sachlichen Abgrenzung befreit, wenn ihre Nettoerlöse im Geschäftsjahr 100.000 Schweizer Franken nicht überschreiten.<sup>938</sup>

Aus Art. 957 Abs. 3 OR ergibt sich, dass die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für nur eingeschränkt Buchführungspflichtige gelten, sodass diese Mindestanforderungen der kaufmännischen Rechnungslegung auch für die eingeschränkte Buchführung gelten. Die Meinung in der Literatur scheint daher zu einer (wertmäßigen) Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände unter Anwendung der Grundsätze der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung zu tendieren, allerdings nur zum Anschaffungswert ohne Folgebewertungen.<sup>939</sup> Auf diese Weise wird eine Auswertung der Buchführung in Form eines (fakultativen) Jahresabschlusses ermöglicht, belässt den Unternehmen jedoch einen Vorteil aus der Vereinfachung des Art. 957 Abs. 2 OR.

## VII. Publizität

Art. 958e Abs. 1 OR verpflichtet Unternehmen, den genehmigten Jahresabschluss sowie die Revisionsberichte entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt zu veröffentlichen oder jeder Person, die dies innerhalb eines Jahres ab der Genehmigung des Jahresabschlusses durch das

zuständige Organ verlangt, auf deren Kosten zuzustellen, wenn das Unternehmen mindestens einer der folgenden Bedingungen erfüllt:

1. ausstehende Anleiheobligationen,
2. an einer Börse kotierte Beteiligungspapiere.

Abs. 2 enthält ein Einsichtsrecht für Gläubiger, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen. Hier zeigt sich, dass sich auch das schweizerische Rechnungslegungsrecht trotz seiner Rechtsformneutralität am Standardfall des gewinnorientierten und auf Fremdkapital angewiesenen Unternehmens orientiert, in dem es vor allem Anteilseignern und Gläubigern einen Anspruch auf Transparenz einräumt.<sup>940</sup>

Da auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard durch die Vorschriften des Obligationenrechts zum Jahresabschluss geregelt wird, war umstritten, ob dieser Abschluss Teil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und damit von der Publizitätspflicht umfasst sei. Der schweizerische Gesetzgeber ging jedoch bei der Änderung des Obligationenrechts davon aus, dass dies nicht der Fall sei.<sup>941</sup>

## **E. Übertragbarkeit und Zweckmäßigkeit der gesetzlichen Vorgaben**

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

Obwohl das Obligationenrecht wie das deutsche HGB keine gesetzliche Regelung zum Spendenausweis in der Bilanz bereithält, hat sich eine Rechtspraxis herausgebildet. Mit dem Ausweis der Spenden als Fondsvermögen im Eigenkapital gibt es in der Schweiz folglich eine Lösung für diese im deutschen Recht streitige Frage. Mit der Einstellung in einen eigenen Posten innerhalb des Eigenkapitals, der zudem nach dem Grad der Zweckgebundenheit der Spenden untergliedert ist, vermittelt die Bilanz ein den tatsächlichen wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Gegebenheiten entsprechendes Bild und ermöglicht gleichzeitig einen

transparenten Einblick in den aktuellen Bestand an Spendenmitteln zum Abschluss jedes Geschäftsjahres.

Auch die Erfolgsrechnung des Obligationenrechts orientiert sich an gewinnorientierten Unternehmen, die üblicherweise durch die Lieferung von Waren oder die Leistung von Dienstleistungen Erträge generieren und (im Erfolgsfall) einen Überschuss ausweisen. Dies führt dazu, dass Spenden im ansonsten eng anzuwendenden Posten des betriebsfremden Ertrags auszuweisen sind.

## *II. Nachweis der Mittelverwendung*

Weder das Gesamt- noch das Umsatzkostenverfahren nach Art. 959b Abs. 1 OR sind zweckmäßig für den Jahresabschluss (deutscher) gemeinnütziger Organisationen. Gegen das Gesamtkostenverfahren spricht die beschriebene grundsätzliche Erwägung, dass bei seiner Anwendung die Kosten nicht nach den Projektkosten beziehungsweise den direkten und indirekten Kosten zur Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks dargestellt werden können und das Gesamtkostenverfahren somit weder die Transparenz- und Informationsinteressen in Bezug auf die Verwendung der zweckgebundenen Mittel befriedigt noch zur Vorbereitung des Nachweises der zeitnahen und zweckmäßigen Mittelverwendung dienen kann. Für diese Zwecke ist allerdings auch das Umsatzkostenverfahren des Obligationenrechts ungeeignet. Die für gewinnorientierte und folglich am Absatz von Produkten und Leistungen orientierte Gliederung des Umsatzkostenverfahrens ist zwar geeignet, Erträge aus Zweckbetrieben und der Eigenaktivität sinnvoll darzustellen, Spenden- und Projektaufwand wären allerdings statt als Ergebnis der wesensmäßigen Tätigkeit als betriebsfremder Aufwand bzw. Ertrag darzustellen und folglich nicht zweckmäßig aufzugliedern. Innerhalb dieser Posten wäre durch eine Untergliederung zwar ein Mindestmaß an Transparenz herzustellen, insgesamt ist die Erfolgsrechnung auch bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens nicht spezifisch genug für gemeinnützige Organisationen.

Das Obligationenrecht ließe es aufgrund seiner großzügigen Regelungen zur Bildung von Rückstellungen zu, Mittel der Verwendungspflicht durch

die Einstellung in Rückstellungen zu entziehen. Während Art. 960e Abs. 2 OR, der die Bildung von Rückstellungen für ungewissen Verbindlichkeiten erlaubt, gemeinnützigen Organisationen die Möglichkeit gibt, frühzeitig mögliche Risiken abzusichern, ist die Regelung des Art. 960e Abs. 3 OR unzweckmäßig. Dieser setzt für Rückstellungen keine konkreten Verpflichtungen voraus und gewährt den Rechnungslegungspflichtigen ein breites Ermessen bei der Legung stiller Reserven. Auch umfasst er mit den Rücklagen für Zwecke von Restrukturierungen, der Sanierung von Sachanlagen bzw. der Sicherung des dauerhaften Gedeihens des Unternehmens Zwecke, die von Art. 62 Abs. 1 Nr. 1 AO abschließend geregelt wurden. Die Regelung des Art. 960e Abs. 3 OR ist folglich nicht übertragbar.

Obwohl Geldflussrechnungen mit den erforderlichen Adaptationen grundsätzlich als Mittel geeignet sind, den Zufluss zweckgebundener Mittel nachzuweisen, ist die Geldflussrechnung des Obligationenrechts hierzu nicht geeignet. Mit ihrer Gliederung und der zugehörigen Inhaltsdefinition bedient sie vorrangig Interessen gewinnorientierter Organisationen, deren Cash-Flow aus Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit sie darstellt. Durch diese Aufteilung werden allerdings Spenden (Finanzierung) und Zweckverfolgung (Betrieb) getrennt. Die gesetzlichen Regelungen lassen allerdings genug Raum, um innerhalb der Betriebstätigkeit eine Aufteilung entsprechend Projekt-, Werbungs- und Verwaltungsaufwand vorzunehmen.

### *III. Nachweis der Vermögenserhaltung*

Auch die Rechnungslegung nach dem schweizerischen Obligationenrecht verfolgt vorrangig das Ziel der Bemessung des ausschüttungsfähigen Gewinns und damit des Gläubigerschutzes.<sup>942</sup> Diese Ziele sind für gemeinnützige Organisationen mangels Gewinnausschüttung nicht zweckmäßig. Somit handelt es sich zwar um ein weitgehend rechtsformunabhängiges System, es orientiert sich jedoch an den gewinnorientierten Rechnungslegungspflichtigen. Dies kommt auch in der Betonung des Vorsichtsprinzips zum Ausdruck, das eine möglichst zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Lage verhindert.

Das Obligationenrecht lässt statt einer Bewertung mit den fortgesetzten Herstellungs- und Anschaffungskosten für fungible Werte eine Bewertung mit ihrem Marktpreis zu und kombiniert dies mit einer Rücklage für Schwankungsreserven zugunsten der Erfolgsrechnung. Durch die Beschränkung auf Vermögensgegenstände, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, bleibt es jedoch für einen Großteil der Vermögensgegenstände (bspw. Immobilien) bei der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Eine Bilanz nach dem Obligationenrecht ist folglich nicht geeignet, die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen.

#### *IV. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens*

Die Gliederung der Bilanz erlaubt eine kategorisierende Untergliederung des Eigenkapitals. Folglich kann auch zwischen dem Grundstockvermögen und sonstigem Eigenkapital beispielsweise in Form von Rücklagen und Fondskapital unterschieden werden.

Auch der verpflichtende Ausweis von aufgrund von Auflagen nicht veräußerbaren Vermögensgegenständen im Anlagevermögen führt zu größerer Klarheit und Transparenz.

#### *V. „Umschichtungsreserve“*

Art. 960b Abs. 2 OR erlaubt die Bildung von Schwankungsreserven zulasten der Erfolgsrechnung für Wertänderungen aus der Neubewertung von Vermögenswerten. Dies gilt für diejenigen Vermögenswerte, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, da allein diese nach dem Obligationenrecht mit aktuellen Marktpreisen bewertet werden dürfen. Es spräche jedoch nichts dagegen, die Umschichtungsreserve auch für Gewinne aus der Folgebewertung anderer Vermögensgegenstände zu nutzen. Auf diese Weise lässt sich der fehlerhafte Ausweis bzw. die gemeinnützigkeitsrechtswidrige Verkürzung zu verwendender Mittel vermeiden.

#### *VI. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens*

Zurückzugewährendes Vermögen entsprechend der deutschen Vorschriften ist im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Folglich sind auch keine spezifischen Vorschriften für die Rechnungslegung vorhanden. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände ließen sich allerdings auch nach dem Obligationenrecht zweckmäßig durch den Ausweis in der Bilanz der gemeinnützigen Organisation abbilden.

### *VII. Rücklagen*

Auch nach dem schweizerischen Obligationenrecht speisen sich Rücklagen (OR: Reserven) allein aus dem ausgewiesenen Gewinn (vgl. Art. 671 ff. OR).<sup>943</sup> Trotz der Möglichkeiten gem. Art. 672 Abs. 2 OR, (zweckgebundene) statutarische Reserven zu bilden, kann folglich die Systematik des Obligationenrechts nicht als Vorlage für die Regelung der Rücklagen deutscher gemeinnütziger Organisationen dienen.

### *VIII. Transparenz*

Der Lagebericht ist als zukunftsorientierte Information relevant für Geldgeber. Dies betrifft sowohl Investoren als auch Spender. Allerdings ist der Lagebericht weder erforderlich, um Informationsinteressen bezüglich der Verwendung zugewandter Mittel zu befriedigen noch um die zweckmäßige und zeitnahe Mittelverwendung nachzuweisen. Er bedeutet damit einen für die Zwecke des Jahresabschlusses nicht erforderlichen zusätzlichen Aufwand für gemeinnützige Organisationen. Als solcher sollte er nur für große gemeinnützige Organisationen erwogen werden.

### *IX. Rechnungslegungserleichterungen*

Gem. Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Nr. 3 OR und Art. 83b Abs. 2 ZGB sind allein solche Stiftungen befreit, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren eine Bilanzsumme von unter 200.000 Schweizer Franken aufweisen, nicht öffentlich zu Zuwendungen aufrufen oder bei denen eine Revision nicht zur zuverlässigen Beurteilung der

Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist. Bei derartig kleinen Stiftungen wird von einer sehr beschränkten Geschäftstätigkeit ausgegangen.<sup>944</sup> Der gewählte Schwellenwert liegt deutlich unter beispielsweise den Schwellenwerten des vom IDW entsprechend herangezogenen § 241a HGB und auch unter denjenigen für Einzelkaufleute, die bis zu einem Umsatz in Höhe von 500.000 Schweizer Franken im vorhergehenden Geschäftsjahr von der Pflicht zur Erstellung eines vollständigen Jahresabschlusses befreit sind (vgl. Art. 957 Abs. 1 Nr. 1 OR).

Die Schwellenwerte für Vereine, die kein kaufmännisches Gewerbe betreiben, liegen deutlich über den Schwellenwerten für Stiftungen. Die Pflicht zur Revision besteht bei Vereinen erst bei Überschreitung von zwei der drei Schwellenwerte von Art. 69b Abs. 1 ZGB. Diese liegen mit 10 Millionen Schweizer Franken (Bilanzsumme), 20 Millionen Schweizer Franken (Umsatz) und 50 Vollzeitstellen deutlich über dem Schwellenwert von 200.000 Schweizer Franken des Art. 83b Abs. 2 ZGB. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften sind wie sämtliche Kapitalgesellschaften ohne Ausnahmen zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet. Die uneinheitlichen Schwellenwerte stehen hierbei im Kontrast zur rechtsformunabhängigen Rechnungslegung.

Mit der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht enthält die „Milchbüchleinrechnung“ diejenigen Bestandteile, die erforderlich sind, um die wesentlichen Transparenzinteressen zu befriedigen und die Anforderungen von § 63 Abs. 3 AO zu erfüllen. Die konkrete Ausgestaltung genügt den spezifischen Anforderungen jedoch nicht. Auch der Nachweis der Vermögenserhaltung ist mithilfe der „Milchbüchleinrechnung“ nicht möglich.

Die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung enthält sämtliche zahlungswirksamen Vorgänge aus der Tätigkeit der NPO. Damit lassen sich die Höhe der zugeflossenen Mittel im Geschäftsjahr sowie ihre gemeinnützigkeitsrechtlich relevante Verwendung nachweisen. Für einen vollständigen Nachweis ist allerdings auch der Nachweis der Verwendung der in den zwei vorhergehenden Geschäftsjahren zugeflossenen Mittel, die noch nicht verwendet wurden. Neben der vorgesehenen Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung würde damit eine Aufstellung der Rücklagen



erforderlich, da auch die Vermögensübersicht diese nicht enthielte.

Die Regeln der Vermögensübersicht der „Milchbüchleinrechnung“ sind umstritten. Der herrschenden Meinung folgend beinhaltet die Vermögensübersicht jedoch keine Folgebewertung der Vermögensgegenstände. Eine Kontrolle der Vermögenserhaltung ist damit ausgeschlossen. Hierzu wäre auch eine Identifikation des Grundstockvermögens in der Vermögensübersicht erforderlich. Diese ist jedoch ebenfalls nicht gesetzlich vorgesehen.

### *X. Schwellenwerte*

Im Vergleich zu Adaptationen des PGC sieht das Obligationenrecht nur wenige Schwellenwerte mit Bezug zur Rechnungslegung vor. Auch für diese ist zu fragen, ob eine Übernahme für sämtliche deutschen gemeinnützigen Organisationen zu einer zweckmäßigen Binnendifferenzierung führt.<sup>945</sup> Die Schwellenwerte, die die Revisionspflicht für Vereine und damit mittelbar die Pflicht zur Erstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses auslösen, liegen bei 8,33 Millionen Euro Bilanzsumme, 16,66 Millionen Euro Umsatzerlösen und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.<sup>946</sup> Zur Bilanzsumme gemeinnütziger Organisationen liegen keine statistischen Erhebungen. Allerdings haben weniger als 9% der deutschen Stiftungen ein Stiftungskapital von mehr als 5 Millionen Euro und nur ca. 5% ein Stiftungskapital von über 10 Millionen Euro. Für Vereine und gemeinnützige Kapitalgesellschaften ist davon auszugehen, dass diese Zahlen noch geringer sind.<sup>947</sup> Nach dem Ziviz-Survey 2012 verfügen lediglich 4% der deutschen NPOs über Einnahmen von mehr als einer Million Euro.<sup>948</sup> Berücksichtigt man hier ebenfalls, dass 80% der Organisationen weniger als 23 und nur 10% mehr als 80 Beschäftigte haben, ist davon auszugehen, dass die gesetzten Schwellenwerte nur von sehr wenigen Organisationen erreicht werden. Insbesondere, da diese Schwellenwerte die Rechnungslegung nach schweizerischem Recht zum Teil überhaupt erst auslösen, würde ihre Übernahme die große Mehrheit deutscher NPOs von einer Rechnungslegungspflicht befreien. Aus diesem Grund ist eine Übernahme dieser Schwellenwerte für deutsche NPOs nicht

zweckmäßig. Bezieht man diese Schwellenwerte allein auf die Pflicht zur externen Prüfung des Jahresabschlusses, ändert sich diese Gewichtung. In Bezug auf die Prüfung ist es sinnvoll, nur große Organisationen auf diese Weise zusätzlich zu belasten. Dieselben Argumente bestehen in Bezug auf die Übernahme der Schwellenwerte von § 727 Abs. 1 Nr. 2 OR.<sup>949</sup> Weniger als 1% deutscher gemeinnütziger Organisationen verfügt über 250 oder mehr Beschäftigte. Auch der Anteil der Organisationen mit mehr als 33,33 Millionen Euro Jahresumsatz dürfte sich gegenüber denjenigen Organisationen mit der Hälfte dieses Umsatzes erneut erheblich reduzieren, sodass nur noch ein sehr geringer Anteil an Organisationen bleibt. Aufgrund der Höhe ihrer jährlichen Einnahmen und der Größe ihrer Organisation sollten derartige Organisationen der Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses unterworfen werden. Allerdings sind die Schwellenwerte für eine sinnvolle Binnendifferenzierung des Dritten Sektors zu hoch angesetzt. Die Höhe dieser Schwellenwerte im schweizerischen Recht erklärt sich indes auch daraus, dass sie rechtsformunabhängig vorrangig für gewinnstrebende Unternehmen festgelegt wurden.

Zweckmäßig erscheint allerdings eine Integration der Anforderungen von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen. Danach können Stiftungen, die eine Bilanzsumme von weniger als 200.000 CHF (166.666 Euro)<sup>950</sup> haben, nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufrufen und bei denen eine Prüfung des Jahresabschlusses für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage nicht erforderlich ist, beantragen, von der Pflicht zur Benennung einer Revisionsstelle befreit zu werden. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Insbesondere mit dem Erfordernis, dass nicht öffentlich für Zuwendungen geworben wird, knüpft die Verordnung an ein gemeinnützigkeitsspezifisches Kriterium an. Auch bei der Bilanzsumme von 200.000 CHF bzw. 166.666 Euro ist davon auszugehen, dass lediglich kleine Organisationen betroffen wären. 55% der Stiftungen verfügen über ein Stiftungskapital von mehr als 250.000 Euro. Ihre Aktiva übersteigen folglich sicher den gewählten Schwellenwert. Aber auch ein substanzieller Teil derjenigen Stiftungen, die zwar keine 250.000 Euro, aber mehr als 100.000 Euro an Stiftungskapital haben (18.3%) dürfte Aktiva von mehr als 200.000 CHF

ausweisen.

## F. Swiss GAAP FER

Swiss GAAP FER ist ein in sich geschlossenes, branchenspezifisches Regelwerk, das sowohl die finanzielle Berichterstattung als auch einen Leistungsbericht über die erreichten Ziele gemeinnütziger Organisationen umfasst.<sup>951</sup> Es wurde von der Fachkommission Swiss GAAP FER für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2003 beschlossen und seitdem mehrfach überarbeitet.<sup>952</sup> Swiss GAAP FER 21 ist Teil des Gesamtkonzepts der Swiss GAAP FER und baut auf diesen auf. Folglich gelten auch die sonstigen Vorgaben für gemeinnützige Organisationen, die speziellere Regelungen der Swiss GAAP FER 21 gehen den allgemeinen Regelungen jedoch vor.<sup>953</sup>

Gesetzlich sind schweizerische gemeinnützige Organisationen nicht verpflichtet, Swiss GAAP FER 21 anzuwenden. Stiftungen, die gesetzlich zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, weil sie die oben genannten Grenzwerte überschreiten, sind allerdings gem. Art. 962 Abs. 1 Nr. 3 OR zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard verpflichtet. Gem. Art. 1 Abs. 1 lit. c der Verordnung des schweizerischen Bundesrats über die anerkannten Standards kann dies auch Swiss GAAP FER sein.<sup>954</sup> Ein Verein ist gem. Art. 962 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 OR zur Erstellung eines Jahresabschlusses nach einem anerkannten Standard verpflichtet, wenn 20% der Vereinsmitglieder dies verlangen. Im Falle von Kapitalgesellschaften ist dies der Fall, wenn Gesellschafter, die mindestens 20% des Grundkapitals vertreten, dies fordern (vgl. Art. 962 Abs. 2 Nr. 1 OR).

Ein geprüfter Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER 21 ist zudem Voraussetzung für die Verleihung des ZEWO-Gütesiegels sowie für Programmbeiträge der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit, die dem Eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten unterstellt ist.<sup>955</sup> Grundsätzlich gilt, dass gemeinnützige Organisationen, die angeben, ihren Abschluss (freiwillig oder obligatorisch) nach Swiss GAAP FER zu erstellen, auch sämtliche Regelungen von Swiss GAAP

FER 21 anwenden müssen.<sup>956</sup>

### *I. Zielsetzung*

Ziel der Swiss GAAP FER 21 sind die Erhöhung der Transparenz sowie eine bessere Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse.<sup>957</sup> Dieses Ziel soll durch den Grundsatz des „True and Fair View“ sowie die einzelnen Fachempfehlungen erreicht werden.<sup>958</sup> Das Regelwerk der Swiss GAAP FER ist auch auf eine Anwendung durch kleine und mittlere Organisationen ausgerichtet<sup>959</sup> und findet große Akzeptanz.<sup>960</sup>

### *II. Anwendungsbereich*

Swiss GAAP FER 21 richtet sich unabhängig von der Rechtsform an Organisationen, die „gemeinnützige, insbesondere soziale Leistungen unabhängig von einem Anspruch für Außenstehende und/oder einer Mitgliedschaft im Interesse der Allgemeinheit erbringen und sich öffentlich an eine unbestimmte Zahl von Spendern wenden oder unentgeltliche Zuwendungen erhalten und/oder sich mehrheitlich mit zweckbestimmten Geldern der öffentlichen Hand finanzieren“.<sup>961</sup> Von herausragender Bedeutung ist hierbei, dass der Kreis der Leistungserbringer und derjenige der Leistungsempfänger nicht identisch sind.<sup>962</sup>

### *III. Rahmenkonzept*

#### 1. Kern-FER

Zu den Kern-FER zählen die ersten sechs FER-Regelungskomplexe. Diese sind:

1. Grundlagen (FER 1),
2. Bewertung (FER 2),

3. Darstellung und Gliederung (FER 3),
4. Geldflussrechnung (FER 4),
5. Außerbilanzgeschäfte (FER 5),
6. Anhang (FER 6).<sup>963</sup>

## 2. Weitere Standards

FER 10 - 27 enthalten (mit Lücken) weitere Vorgaben, die, mit Ausnahme der kleinen Organisationen, die allein die Kern-FER anwenden, von sämtlichen Anwendern umfassend zu befolgen sind. Die für gemeinnützige Organisationen (potentiell) relevanten Bestandteile umfassen Vorgaben zu immateriellen Werten (FER 10), Leasinggeschäften (FER 13), Transaktionen mit nahe stehenden Personen (FER 15), Vorsorgeverpflichtungen (FER 16), Vorräten (FER 17), Sachanlagen (FER 18), Wertbeeinträchtigungen (FER 20), langfristigen Aufträgen (FER 22), Rückstellungen (FER 23) sowie zu derivativen Finanzinstrumenten (FER 27). Ausdrücklich richtet sich allerdings nur Swiss GAAP FER 21 mit seinen detaillierten Vorgaben für deren Rechnungslegung an gemeinnützige Organisationen.

### *IV. Jahresrechnung*

FER 21 regelt umfassend den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen. Dabei nehmen die Vorgaben in weiten Teilen Bezug auf die sonstigen Vorgaben, die jedoch auch ohne Verweis Geltung hätten. Ausgangspunkt bleibt jedoch stets FER 21.

FER 21.1 enthält die Verpflichtung der Jahresrechnung auf den True and Fair View. Gem. FER 21.3 bilden Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung, Kapitalveränderungsrechnung und Anhang den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen. Zusätzlich muss ein Jahresbericht erstellt werden, der die Lage und den Ausblick der Organisation darstellen muss.<sup>964</sup> Der von FER 21.4 und 26 ff. geforderte

Leistungsbericht kann in den Jahresbericht integriert werden.

## 1. Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung

Die Grundlagen und Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung von Swiss GAAP FER (21) leiten sich ab aus den Zielen von Swiss GAAP FER, die Transparenz zu erhöhen und die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu verbessern.<sup>965</sup> Sie entsprechen in ihrer Auslegung grundsätzlich denjenigen des Obligationenrechts. Dies gilt insbesondere für die im Rahmenkonzept von Swiss GAAP FER ausdrücklich genannten Grundsätze der Fortführung der Tätigkeit, der Wesentlichkeit, der zeitlichen Abgrenzung, der Vollständigkeit, der Klarheit, der Stetigkeit sowie für das Bruttoprinzip. Unterschiede ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Gewichtung jedoch im Hinblick auf den Grundsatz des „True and Fair View“ und das Vorsichtsprinzip. Daneben wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grundsatz betont.<sup>966</sup>

### a. True & Fair View

Oberster Grundsatz der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER (21) ist das „True and Fair View“-Prinzip.<sup>967</sup> Gem. FER 21.1 hat die Jahresrechnung von Nonprofit-Organisationen „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage (True & Fair View) zu vermitteln“. Nach *Boemle* muss der Jahresabschluss dazu „den Tatsachen oder vernünftigen Schätzungen [entsprechen] und damit frei von der Absicht bewussten Vorurteils, von Entstellungen, Täuschungen, Manipulationen oder Unterdrückung wesentlicher Tatsachen [sein]“. <sup>968</sup> Die Betonung des „True and Fair View“ erlaubt es innerhalb von Swiss GAAP FER anders als nach dem spanischen PGC allerdings nicht, von anderen Vorschriften abzuweichen. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Anforderungen durch die Erfüllung der Bestimmungen der FER-Empfehlungen erfüllt werden. Lediglich bei Ermessensspielräumen spielt er eine hervorgehobene Rolle.<sup>969</sup> Dies schließt vor allem willkürliche stille Reserven aus.<sup>970</sup>

Das Rahmenkonzept nennt in Ziffer 10 die wirtschaftliche

Betrachtungsweise als weitere Grundlage der Jahresrechnung.<sup>971</sup> Hierunter ist ein Konzept im Sinne der „Substance over Form“ zu verstehen. Folglich gehen tatsächliche wirtschaftliche Gegebenheiten der rechtlichen Form vor.<sup>972</sup>

## b. Vorsichtsprinzip

Auch innerhalb Swiss GAAP FER (21) ist das Vorsichtsprinzip ein Grundsatz ordnungsmäßiger Rechnungslegung.<sup>973</sup> Hier soll es allerdings nur bei Unsicherheiten über eine Bewertung im Rahmen des „True and Fair View“ dazu führen, das entsprechend des am wenigsten optimistischen Szenarios bewertet wird.<sup>974</sup> Demnach wird es verstanden als Pflicht, Positionen, die mit Unsicherheiten behaftet sind, und besonders große Beträge besonders sorgfältig zu bewerten.<sup>975</sup> Das Niederstwertprinzip wird allerdings aufrechterhalten. Es wird dahingehend verstanden, dass nur realisierbare Werte aktiviert werden dürfen.<sup>976</sup> Allerdings darf das Vorsichtsprinzip ausdrücklich nicht dazu genutzt werden, „Aktiven bewusst zu tief oder Verbindlichkeiten zu hoch zu bewerten“.<sup>977</sup>

## c. Grundsatz der Einzelbewertung

Aktiva und Verbindlichkeiten sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Gleichartige Aktiva und Verbindlichkeiten dürfen aber gesamthaft bewertet werden.<sup>978</sup>

## 2. Bilanz

### a. Gliederung

Grundsätzlich gelten für die Bilanz die allgemeinen Fachempfehlungen (FER 3.2 ff.). FER 21.5 ff. enthalten jedoch Anpassungen. Diese Empfehlungen enthalten die Mindestgliederung der Bilanz und lassen sowohl die Konto- als auch die Staffelform zu.<sup>979</sup> Aus der allgemeinen

Gliederung der Bilanz in FER 3.2 und den Abweichungen in FER 21.5 ff. ergibt sich die nachfolgende Gliederung für die Bilanz.<sup>980</sup> Es darf allerdings auch eine andere sachgerechte Gliederung gewählt werden.<sup>981</sup>

<b>Aktiven</b>	<b>Passiven</b>
<p>A Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Flüssige Mittel</li> <li>– Wertschriften<sup>982</sup></li> <li>– Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>– Sonstige kurzfristige Forderungen</li> <li>– Vorräte</li> <li>– Rechnungsabgrenzungen</li> </ul> <p>B Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Sachanlagen</li> <li>– Finanzanlagen</li> <li>– Immaterielle Anlagen</li> </ul>	<p>C Kurzfristige Verbindlichkeiten</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten</li> <li>– Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>– Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten</li> <li>– Kurzfristige Rückstellungen</li> <li>– Rechnungsabgrenzungen</li> </ul> <p>D Langfristige Verbindlichkeiten</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Langfristige Finanzverbindlichkeiten</li> <li>– Sonstige langfristige Verbindlichkeiten</li> <li>– Langfristige Rückstellungen</li> </ul> <p>E <i>Fondskapital</i><sup>983</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Zweckgebundene Fonds</i><sup>984</sup></li> </ul> <p>F <i>Organisationskapital</i><sup>985</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Grundkapital</i></li> <li>– <i>Gebundenes Kapital</i></li> <li>– <i>Freies Kapital</i><sup>986</sup></li> </ul>

Auch in der Bilanz nach Swiss GAAP FER finden sich die oben bereits thematisierten Fonds wieder, die je nach Zweckbindung als frei oder zweckgebunden eingestuft werden. Swiss GAAP FER 21.33 erstreckt die Zweckbindung des Fondskapitals mangels abweichender Regelung der Stiftung auch auf dessen Erträge.<sup>987</sup> Mittel, die die Organisation selbst an eine konkrete Verwendung bindet, werden als gebundenes Kapital im Organisationsvermögen ausgewiesen.<sup>988</sup>



Nicht einbezahltes Kapital ist abweichend vom Obligationenrecht als Minusposten unter dem Organisationskapital zu verbuchen. Ansonsten sind die Vorgaben von Swiss GAAP FER spezifischer in Bezug auf die gemeinnützige Organisation. So ist die nach deutschem Recht strittige Frage nach dem Ausweis zweckgebundener Spenden durch einen eigenen Punkt in der Bilanz geklärt. Ein solcher zweckgebundener Fonds kann sich durch die ausdrückliche Zweckbindung des Spenders oder aus den Umständen der Zuwendung ergeben.<sup>989</sup> Diese Zweckbestimmung muss aus der Bezeichnung des Fonds hervorgehen.<sup>990</sup> Nicht zweckgebundene Spenden werden als freie Fonds dem Organisationkapital zugeordnet. Spenden im Sinne von Swiss GAAP FER sind finanzielle Beiträge, Sach- oder Dienstleistungen, die freiwillig und ohne Erwartung einer Gegenleistung erbracht werden.<sup>991</sup>

FER 2.13 erlaubt die Bilanzierung selbst hergestellter immaterieller Vermögensgegenstände. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Vermögensgegenstand objektiv bewertet und ein tatsächlicher Nutzen erwartet werden kann.<sup>992</sup> Nach Swiss GAAP FER sind nur Verbindlichkeits- und Kulanzrückstellungen aus faktischen Verpflichtungen zulässig (siehe FER 23.1, 5). Weitergehende Rückstellungen, insbesondere Aufwandsrückstellungen oder Rückstellungen anstelle der genannten Fonds sind unzulässig.<sup>993</sup> Die (willkürliche) Schaffung stiller Reserven ist dadurch eingeschränkt.

## b. Bewertung

Swiss GAAP FER kennt mit den fortgesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten und den aktuellen Werten zwei grundsätzliche Bewertungsgrundlagen.<sup>994</sup> Grundsätzlich werden Aktiva mit den fortgesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.<sup>995</sup> Verpflichtend ist die Bewertung mit aktuellen Werten allein für Wertpapiere des Umlaufvermögens und Zuwendungen.<sup>996</sup> Wertpapiere des Umlaufvermögens, für die kein aktueller Wert zu bestimmen ist, werden mit den fortgesetzten Anschaffungskosten bewertet.<sup>997</sup> Für Wertpapiere des Anlagevermögens und nicht betriebliche Sachanlagen, die allein zu Renditezwecken gehalten werden, ist die Bewertung mit ihrem aktuellen

Wert fakultativ.<sup>998</sup> Im Fall der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungskosten muss ihr Marktwert im Anhang angegeben werden.<sup>999</sup> Forderungen und Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bewertet.<sup>1000</sup>

Nach der Erstbewertung sind Vermögensgegenstände mit ihrem um Abschreibungen und Wertbeeinträchtigungen reduzierten Wert zu bilanzieren. Für die planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes stehen abweichend vom Obligationenrecht nur lineare, degressive und leistungsproportionale Abschreibungsformen, nicht aber die progressive Abschreibung zur Verfügung.<sup>1001</sup> Die gewählte Abschreibungsmethode sowie die Bandbreite der Nutzungsdauer sind für jede Kategorie von Sachanlagen im Anhang offen zu legen. Bei großer Bandbreite der Nutzungsdauer müssen genauere Angaben gemacht werden.<sup>1002</sup>

Abweichend von der Bewertung des Obligationenrechts ist für die Bestimmung des aktuellen Werts nach Swiss GAAP FER kein aktiver Markt erforderlich. Gem. FER 18.14 wird der aktuelle Wert durch Vergleich mit ähnlichen Objekten geschätzt, nach dem zu erwartenden und abzuzinsenden Ertrag bzw. Geldfluss oder einer anderen anerkannten Bewertungsmethode bewertet. Zu Renditezwecken gehaltene Sachanlagen müssen im Anhang separat ausgewiesen werden.<sup>1003</sup> Werden sie wie beschrieben zu aktuellen Werten bewertet, müssen im zu erstellenden Sachanlagespiegel im Anhang für jede Anlagekategorie die Bewertungsgrundlagen und -grundsätze, die Auf- und Abwertungen während der Periode sowie die Differenz des aktuellen Werts zu den ursprünglichen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten offengelegt werden.<sup>1004</sup> Die Wertänderungen sind bei der Bilanzierung zu aktuellen Werten erfolgswirksam zu erfassen.<sup>1005</sup>

Gem. FER 20.10 ist der Buchwert eines Vermögensgegenstandes im Falle einer Wertbeeinträchtigung auf den erzielbaren Wert zu reduzieren. In seinem Wert beeinträchtigt ist ein Vermögensgegenstand dann, wenn sein Buchwert den erzielbaren Wert übersteigt.<sup>1006</sup> Dieser wird je nachdem, welcher der beiden der höhere ist, nach dem Netto-Marktwert oder dem Nutzwert bestimmt.<sup>1007</sup> Letzterer ermittelt sich nach der Methode des Discounted Cash-Flow.<sup>1008</sup>

### 3. Betriebsrechnung

Für die Gewinn- und Verlustrechnung wählt Swiss GAAP FER 21 die Bezeichnung der Betriebsrechnung, da im Gegensatz zur Erfolgsrechnung statt des am Markt erzielten Ertrags Spenden und Beiträge im Vordergrund stehen.<sup>1009</sup> Die Betriebsrechnung gliedert sich anhand der Kennzahlen „Betriebsergebnis“, „Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals“ und „Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital)“.<sup>1010</sup> Zwar ist weder die Kontonoch die Staffelform ausdrücklich vorgeschrieben, die verbindlichen Gliederungsvorgaben von Swiss GAAP FER 21.11 und 12 verwenden allerdings die Staffelform.

Die Betriebsrechnung nach FER 21 weicht stärker als die Bilanz von der allgemeinen Gliederung in FER 2 und den Vorgaben des Obligationenrechts ab.<sup>1011</sup> Dies liegt an der Vielzahl gemeinnützigkeitsspezifischer Vorgaben. So müssen zweckgebundene Zuwendungen und freie Zuwendungen entweder in der Betriebsrechnung oder im Anhang getrennt dargestellt werden.<sup>1012</sup> Gleiches gilt für Vermächtnisse.<sup>1013</sup> Auch müssen Spenden-Sammelaktionen grundsätzlich brutto erfasst werden. Dies gilt selbst dann, wenn sie organisatorisch ausgegliedert oder an Dritte übertragen wurden (FER 21.14).

Seit der Neufassung der Empfehlungen enthalten die Swiss GAAP FER 2014/2015 eine Mindestgliederung für die Betriebsrechnung. Allerdings darf auch eine andere „sachgerechte“ Gliederung gewählt werden.<sup>1014</sup> Auch Swiss GAAP FER lässt für die Betriebsrechnung sowohl das Umsatz- als auch das Gesamtkostenverfahren zu:<sup>1015</sup>

<b>Gesamtkostenverfahren</b>	<b>Umsatzkostenverfahren</b>
Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate, Gönnerbeiträge)	Erhaltene Zuwendungen (z.B. Spenden, Legate, Gönnerbeiträge)
Beträge der öffentlichen Hand	Beträge der öffentlichen Hand
Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	Erlöse aus Lieferungen und Leistungen
Entrichtete Beiträge und	Projekt- oder Dienstleistungsaufwand

<p>Zuwendungen Personalaufwand Sachaufwand Abschreibungen</p> <p>= Betriebsergebnis</p> <p>Finanzergebnis Betriebsfremdes Ergebnis Außerordentliches Ergebnis</p> <p>= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals</p> <p>Veränderung des Fondskapitals</p> <p>= Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital</p>	<p>Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand Administrativer Aufwand</p> <p>= Betriebsergebnis</p> <p>Finanzergebnis Betriebsfremdes Ergebnis Außerordentliches Ergebnis</p> <p>= Ergebnis vor Veränderung des Fondskapitals</p> <p>Veränderung des Fondskapitals</p> <p>= Jahresergebnis (vor Zuweisungen an Organisationskapital</p>
---	--

Sofern die folgenden Angaben nicht in der Betriebsrechnung enthalten sind, müssen im Anhang folgende weitere Angaben zu machen:

- administrativer Aufwand (inklusive Personalaufwand),
- Fundraising- und allgemeiner Werbeaufwand (inklusive Personalaufwand),
- angewendete Methode zur Berechnung des administrativen Aufwands sowie des Fundraising- und allgemeinen Werbeaufwands.<sup>1016</sup>

Spenden werden erst erfasst, wenn sie realisiert sind, indem entweder die Zahlung bereits geflossen ist oder die Spende einklagbar ist. Problematisch ist in der Betriebsrechnung für gemeinnützige Organisationen die Abgrenzung der Begriffe des Projektaufwands und des administrativen

Aufwands. Swiss GAAP FER definiert diese Begriffe nicht. Die ZEWÖ Stiftung<sup>1017</sup> hat jedoch einen Leitfaden herausgegeben, der gemeinnützigen Organisationen diese Abgrenzung ermöglichen soll.<sup>1018</sup> Dieser ist zwar für die Anwender von Swiss GAAP FER nicht verbindlich, aber eine taugliche Empfehlung. Der Leitfaden definiert den administrativen Aufwand als Aufwand für diejenigen Tätigkeiten, die lediglich indirekt einen Beitrag zur Erreichung der statutarischen Zielsetzung der Organisation leisten und damit von der Zielgruppe der Organisation nicht unmittelbar erfahren oder in Anspruch genommen werden können. Dieser Aufwand falle durch Tätigkeiten an, die die Erreichung der statutarischen Ziele erst ermöglichen oder unterstützen und die Grundfunktionen der Organisation sicherstellen. Explizit wird hier der Fundraising-Aufwand genannt.<sup>1019</sup> Als administrativen Projektaufwand, der vom Leitfaden als Projekt- bzw. Dienstleistungsbegleitaufwand bezeichnet wird, versteht der Leitfaden Aufwendungen für Findung, Vorbereitung, Planung und Auswahl von Projekten und Dienstleistungen. In Abgrenzung zum allgemeinen administrativen Aufwand ist dieser direkt und exklusiv auf ein Projekt bezogen, sodass er bei Wegfallen des Projekts ebenfalls entfiere.<sup>1020</sup> Als direkter Projekt- bzw. Dienstleistungsaufwand wird Aufwand für Tätigkeiten definiert, die einen direkten Beitrag an die Erreichung der statutarischen Zielsetzung der Organisation leisten und damit von der Zielgruppe unmittelbar erfahren oder in Anspruch genommen werden können. Dieser Aufwand muss direkt und eindeutig einem Projekt zuzuordnen sein und mit dem Projekt gemeinsam anfallen oder entfallen.<sup>1021</sup> Diese Definitionen beseitigen jedoch nicht alle Abgrenzungsprobleme, die zwischen diesen Aufwandsgruppen bleiben. In diesen Fällen nimmt der Leitfaden eine Gewichtung vor. Für Personal wird beispielsweise davon ausgegangen, dass es sich um direkte Projektkosten handelt, wenn mindestens 80% der Tätigkeit im Direktkontakt mit der Zielgruppe anfällt.<sup>1022</sup> Grundsätzlich ist dabei anhand der konkret ausgeführten Tätigkeit abzugrenzen.<sup>1023</sup>

#### 4. Kapitalveränderungsrechnung

Gem. FER 21.17 stellt die Kapitalveränderungsrechnung die „Bestände

und die Veränderungen der Positionen des Fondskapitals und des Organisationskapitals brutto dar“.<sup>1024</sup> Hierzu ist für jede passive Bilanzposition der zweckgebundenen Fonds sowie des Organisationskapitals die Veränderung über die Berichtsperiode auszuweisen.<sup>1025</sup> Transfers zwischen zweckgebundenen Fonds müssen inklusive Begründung einzeln ausgewiesen werden.<sup>1026</sup> Als Anwendung des „True and Fair View“ empfiehlt *Zöbeli* bereits bewilligte, aber noch nicht verwendete Gelder unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten oder transitorischen Passiven auszuweisen, jedoch nicht mehr als Fondskapital.<sup>1027</sup> FER 21.18 Satz 2 lässt es zu, gleichartige Positionen zu Gruppen zusammenzufassen.

Die Kapitalveränderungsrechnung ermöglicht es, das Einhalten der Verwendungszwecke, die ertragssichernde Verwaltung der einzelnen Fonds sowie die Gewährleistung von Liquidität für die Verwendung der zweckgebundenen Mittel zu dokumentieren.<sup>1028</sup> Über die Aussagekraft der Erfolgsrechnung geht die Kapitalveränderungsrechnung deshalb hinaus, weil in der Erfolgsrechnung nur ergebniswirksame Vorgänge abgebildet werden.<sup>1029</sup> Sie ist, da sie folglich einen verlässlichen Einblick in die Zusammensetzung des Kapitals der Organisation ermöglicht, ein zentrales Element der Jahresrechnung.<sup>1030</sup>

Die Deckung einer Unterfinanzierung eines zweckgebundenen Fonds durch einen anderen zweckgebundenen Fond ist nicht möglich. Hierzu ist Organisationskapital heranzuziehen.<sup>1031</sup> Ein verwandtes Problem stellt sich im Fall der Erfüllung des Verwendungszwecks eines Fonds. In diesem Fall darf ein zweckgebundener Fonds nicht schlicht zugunsten eines anderen Passivpostens aufgelöst werden. Grundsätzlich ist die Zustimmung jedes Spenders einzuholen.<sup>1032</sup>

## 5. Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung richtet sich nach FER 4 i.V.m. FER 21.15 f. Wie auch die Geldflussrechnung nach dem Obligationenrecht gliedert sie sich in die Bereiche Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit.<sup>1033</sup> Zur Berechnung des Cash-Flows sind sowohl die direkte als auch die indirekte Methode zulässig. Zu berücksichtigen sind die Kassenbestände sowie Vermögensbestandteile, die jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können.<sup>1034</sup> Wie auch im OR ist bei der direkten Methode im Anhang zusätzlich eine Überleitung des Periodenergebnisses auf den Geldfluss darzustellen.<sup>1035</sup> FER 21 modifiziert die Geldflussrechnung nicht, verzichtet also insbesondere auf den gesonderten Ausweis des Fondsvermögens. FER 4.9 ff. enthalten verbindliche Vorgaben für die Gliederung der Geldflussrechnung, die allerdings gemeinnützigkeitsspezifische Aspekte nicht berücksichtigen.

## 6. Anhang<sup>1036</sup>

Der Anhang der Jahresrechnung enthält vier Bestandteile. Diese erläutern die gemachten Angaben in Bilanz, Betriebsrechnung, Geldflussrechnung sowie der Rechnung über die Veränderung des Kapitals. Daneben soll er Erläuterungen zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze und weitere Offenlegungen enthalten.<sup>1037</sup>

Die Swiss GAAP FER enthalten einige explizite Anforderungen zu Angaben im Anhang. Insgesamt sind die Angabepflichten durch die Neufassung von Swiss GAAP FER 2014/2015 jedoch deutlich reduziert worden.<sup>1038</sup> Die allgemeinen Vorgaben zum Anhang fordern, dass angewendete Rechnungsgrundsätze, insbesondere zur Bewertung, und die anderen Bestandteile der Jahresrechnung erläutert werden müssen.<sup>1039</sup> Auch außergewöhnliche schwebende Geschäfte und Risiken sowie Ereignisse nach dem Bilanzstichtag müssen im Anhang offengelegt werden.<sup>1040</sup> FER 21 fordert darüber hinaus weitere Angaben. Neben den bereits beschriebenen Angabepflichten müssen unentgeltliche

Zuwendungen an die Organisation und die Vergütung der Leitungs- und Geschäftsführungsorgane offengelegt werden.<sup>1041</sup> Ebenfalls müssen Transaktionen mit nahe stehenden Organisationen oder Personen und deren wirtschaftliches Ergebnis im Anhang angegeben werden.<sup>1042</sup>

## 7. Leistungsbericht

Der Leistungsbericht ist ein Bestandteil des Jahresabschlusses, der in den Kern-FER nicht vorgeschrieben ist. Nach FER 21.26 beschreibt der Leistungsbericht „den Zweck, die Ziele und erläutert die in der Berichtsperiode erbrachten Leistungen“. Die von Swiss GAAP FER 2012/2013 noch vorgesehenen Angaben zur Effizienz und Effektivität des Handelns der Organisation sind in den neuen Vorgaben nicht mehr vorgesehen.<sup>1043</sup> Weiterhin müssen jedoch Angaben gemacht werden über die Mitglieder des obersten Leitungsorgans und der Geschäftsleitung, die Anzahl der Vollzeitstellen und die Verbindung zu nahe stehenden Organisationen.

### *V. Erleichterungen für kleine Organisationen*

Kleine Organisationen können sich auf die Anwendung des FER Rahmenkonzepts, der Kern-FER und FER 21 beschränken. Die übrigen Vorschriften von Swiss GAAP FER müssen in diesem Fall nicht angewandt werden.<sup>1044</sup> Die Kern-FER sind die FER 1 - 6. Voraussetzung hierfür ist, dass von den folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht zwei oder mehr überschritten werden:

1. Bilanzsumme von 10 Millionen Schweizer Franken,
2. Jahresumsatz von 20 Millionen Schweizer Franken,
3. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.<sup>1045</sup>

Unter die Kern-FER fällt auch FER 2, das die Bewertungsvorschriften der Empfehlungen beinhaltet. Damit sind die Bewertungsvorschriften und -methoden auch für kleine Organisationen gültig. FER 21.16 befreit kleine



Organisationen allerdings von der Verpflichtung, eine Geldflussrechnung aufzustellen.

Beschränkt sich eine derartige Organisation nicht auf die Kern-FER und FER 21, hat sie sämtliche Swiss GAAP FER anzuwenden. Nur die vereinzelt Anwendung von weiteren Vorgaben außerhalb der Kern-FER ist nicht möglich.<sup>1046</sup>

## VI. Abweichung von den gesetzlichen Rechnungslegungsvorgaben

Swiss GAAP FER liegen betriebswirtschaftliche Kriterien zugrunde (vgl. FER 1.1). Bereits FER 1.6 stellt daher fest, dass sich die Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER in der Regel von der handelsrechtlichen Jahresrechnung unterscheiden wird.

Für gemeinnützige Organisationen weicht die von Swiss GAAP FER empfohlene Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung vom Obligationenrecht ab. Des Weiteren bestehen Unterschiede in den obligatorischen Bestandteilen des Jahresabschlusses (Kapitalveränderungsrechnung, Lagebericht), den erweiterten Anforderungen an den Ausweis im Anhang sowie Bewertungsvorschriften, die dem Grundsatz des True and Fair View zur Geltung verhelfen. Insbesondere die Beurteilung von Sachanlagen zu aktuellen Werten stellt eine deutliche Abweichung vom Obligationenrecht dar, das eine Beurteilung nach Börsenpreis bzw. Marktwert für Renditeliegenschaften nicht zulässt und für Finanzanlagevermögen das Vorliegen eines aktiven Marktes fordert.<sup>1047</sup> Bei den Abschreibungsmöglichkeiten geht das Obligationenrecht jedoch über die Möglichkeiten nach Swiss GAAP FER hinaus, das die progressive Abschreibung nicht zulässt.

Ein Teil dieser Widersprüche kann durch die Ausübung von Wahlrechten beseitigt werden. Wertpapiere des Anlagevermögens können nach beiden Vorschriften auch mit den fortgesetzten Anschaffungskosten bewertet werden, sodass die unterschiedliche Behandlung für Wertpapiere, für die kein aktiver Markt besteht, entfällt. Auch lässt Swiss GAAP FER 21 es zu, eine andere zweckmäßige Gliederung zu wählen, sodass eine dem Obligationenrecht entsprechende Gliederung für die Bilanz und die Erfolgsrechnung/ Betriebsrechnung gewählt werden kann. *Eberle* und

*Zöbeli* sprechen sich in diesem Fall, wenn auch auf Basis eines später korrigierten Entwurfs von Swiss GAAP FER 2014/2015, dafür aus, zweckgebundene Spenden als Fremdkapital zu erfassen.<sup>1048</sup> Nicht auflösen lässt sich der Konflikt hingegen für die Bewertung von Wertpapieren im Umlaufvermögen, die nach Swiss GAAP FER 2.7 auch ohne das Vorliegen eines aktiven Markts zu aktuellen Werten zu bewerten sind, Renditeliegenschaften und derivative Finanzinstrumente. Die Vorschriften für die Geldflussrechnung, die Rechnung über die Veränderung des Kapitals und den Anhang können parallel ohne Widersprüche angewandt werden. Sofern die Organisation folglich nicht über Aktiva verfügt, deren Bewertung nicht nach Swiss GAAP FER und Obligationenrecht übereinstimmend vorgenommen werden kann, kann der Jahresabschluss beiden Regelwerken entsprechen. In diesem Fall werden jedoch einige der wesentlichen Vorteile von Swiss GAAP FER aufgegeben.

### *VII. Prüfung und Publizität*

Wird der Abschluss nach Swiss GAAP FER aufgrund der Verpflichtung des Obligationenrechts erstellt, so muss er einer Revision unterzogen werden. Dies gilt nicht, sofern er freiwillig erstellt wird.<sup>1049</sup> Swiss GAAP FER 21 enthält keine Vorgaben zur Publizität.<sup>1050</sup> *Zöbeli* weist darauf hin, dass sich in der Praxis zeige, dass viele, vor allem größere Nonprofit-Organisationen lediglich eine Zusammenfassung ihrer Jahresrechnung publizieren, ohne dies genau zu deklarieren. Inwiefern dies zulässig ist, ist umstritten.<sup>1051</sup>

## **G. Exkurs: Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz**

Auch die Regelungen von Swiss GAAP FER 21 sollen an einem Beispiel aus der Praxis dargestellt werden.<sup>1052</sup> Als Beispiel für einen Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER dient der Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz für das Geschäftsjahr 2013. Nach eigenen Angaben entspricht dieser sowohl dem Obligationenrecht als auch

Swiss GAAP FER, insbesondere Swiss GAAP FER 21.<sup>1053</sup> Der Jahresabschluss ist von der Ernst & Young AG in Bern im Rahmen der eingeschränkten Revision geprüft worden und ist 11 Seiten lang.

Die Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz wählt eine übersichtliche Gliederung mit wenigen Gliederungsebenen für ihre Bilanz.<sup>1054</sup> Die Gliederung des Umlaufvermögens entspricht den Vorgaben von Swiss GAAP FER 21 und Obligationenrecht,<sup>1055</sup> beschränkt sich jedoch auf die Gliederungspunkte Flüssige Mittel, Wertschriften (Wertpapiere), Forderungen, Vorräte und Aktive Rechnungsabgrenzung. Für das Anlagevermögen wird eine abweichende Gliederung mit den Punkten Mobile Sachanlagen, Zweckgebundenes Anlagevermögen und Immobile Sachanlagen gewählt, die weder den Empfehlungen von Swiss GAAP FER 21 noch dem Obligationenrecht entspricht. Diese Flexibilität lässt Swiss GAAP FER 21 jedoch ausdrücklich zu.<sup>1056</sup> Für einzelne Gliederungspunkte enthält der Anhang eine weitere Gliederungsebene. Wertpapiere werden mit ihren Kurswerten zum Stichtag bewertet, flüssige Mittel und Forderungen hingegen mit ihrem Nominalwert. Die Bewertung der Vorräte erfolgt zum Anschaffungswert oder gegebenenfalls zum tieferen Marktwert.<sup>1057</sup> Die dreigeteilte Gliederung der Passivseite mit Fremd-, Fonds- und Organisationskapital entspricht Swiss GAAP FER 21<sup>1058</sup> und weichen vom Obligationenrecht ab. Das Fondskapital ist weiter untergliedert in die Kategorien Fonds mit einschränkender Zweckbindung, Nutznießungsfonds und Fonds Patenschaften. Gem. der Angaben im Anhang erfassen die Nutznießungsfonds Vermögensgegenstände, die der Stiftung zur Nutznießung i.S.v. § 745 ZGB überlassen wurden.<sup>1059</sup> Fonds mit einschränkender Zweckbindung erfassen maßgebliche Zuwendungen mit gegenüber dem Stiftungszweck eingeschränkter Zweckbindung. Die Position Fonds Patenschaften erfasst Zuwendungen für konkrete Patenkinder.<sup>1060</sup>

Entsprechend der von Swiss GAAP FER 21 ermöglichten Flexibilität<sup>1061</sup> orientiert sich die Gliederung der Betriebsrechnung an den Zielen der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz. Die Betriebsrechnung ist daher dreigeteilt (Ertrag Spenden/Beiträge, Projektaufwand, Aufwand Inland).<sup>1062</sup> Im Rahmen dieser Dreiteilung umfasst der Projektaufwand den direkten Projektaufwand und den Projektbegleitungsaufwand. Als

Aufwand Inland wird der Verwaltungsaufwand inklusive des Aufwands zur Spendenwerbung erfasst.<sup>1063</sup> Beide Gliederungspunkte sind weiter untergliedert und umfassen den ihnen zugeordneten Personalaufwand. Erläuterungen zur Zuordnung des einzelnen Aufwands enthält der Jahresabschluss jedoch auch im Anhang nicht. Das auf diese Weise ermittelte Betriebsergebnis wird um das Finanzergebnis korrigiert und ergibt das Ergebnis vor Fondsveränderungen. In einem letzten Schritt werden die Fondszuweisungen dargestellt. Als Gesamtergebnis steht das Ergebnis nach Fondsveränderungen. Bezüglich der Spenden, des Personalaufwands und des Finanzergebnisses enthält der Anhang eine weitere Gliederungsebene.

Aufbauend auf der Betriebsrechnung wird der Cash-Flow durch eine Überleitungsrechnung ermittelt.<sup>1064</sup> Aufgeteilt ist diese Überleitungsrechnung in die Kategorien Geldfluss aus Betriebstätigkeit, Geldfluss aus Investitionstätigkeit und Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit. Als Gesamtergebnis wird die Nettoveränderung der flüssigen Mittel ermittelt. Zur Ermittlung des Geldflusses aus der Betriebstätigkeit wird das Jahresergebnis vor Fondsveränderungen um die Abschreibungen und die Veränderungen des zweckgebundenen Anlagevermögens, der Wertschriften, Forderungen, Vorräte, aktiven Rechnungsabgrenzungen, Verbindlichkeiten sowie der passiven Rechnungsabgrenzungen korrigiert. Nach der Korrektur der In- und Devestitionen und der Finanzierungsaktivitäten wird die Nettoveränderung der flüssigen Mittel ermittelt. Zusätzlich ist die Veränderung der flüssigen Fondsmittel angegeben.

Auf die Geldflussrechnung folgt die Kapitalveränderungsrechnung.<sup>1065</sup> Für das Fonds- und Organisationskapital werden, aufgeteilt nach Fonds, der jeweilige Anfangsbestand, interne und externe Zuweisungen, Verwendungen und der Endbestand in CHF angegeben. Als externe Zuweisungen werden die zweckgebundenen Spenden für den jeweiligen Fonds bezeichnet. Interne Umbuchungen sind laut der Angaben im Anhang die Zuweisung freier Mittel sowie Erträge aus der Anlage des Fondsvermögens.<sup>1066</sup> Hierzu wird jeder Fonds einzeln ausgewiesen.<sup>1067</sup> Neben den Länderfonds bestehen diverse Fonds mit eingeschränkter Zweckbindung (bspw. der Fonds für behinderte Kinder oder Schulen in Afrika) und Stiftungsfonds (bspw. der Fonds Patenschaften). Unter den

freien Fonds wird auch das Jahresergebnis ausgewiesen.

Über die bereits beschriebenen Angaben hinaus enthält der Anhang keine weiteren Informationen. Insbesondere fehlen Informationen zu Zweckverfolgung und Zweckerreichung.

## **H. Übertragbarkeit von Swiss GAAP FER 21**

### *I. Rechtsformneutralität*

Swiss GAAP FER 21 richtet sich an Spenden sammelnde, gemeinnützige Zwecke verfolgende Organisationen unabhängig von ihrer Rechtsform. Insofern setzen die Empfehlungen das Ziel eines einheitlichen Jahresabschlusses für NPOs, bei dem die Rechtsform die Informationsinteressen der Adressaten nicht beeinflussen, um. Wie schon das schweizerische Obligationenrecht verdeutlicht dies erneut, dass zwischen den Rechtsformen keine grundsätzlichen Unterschiede bestehen, die eine einheitliche Rechnungslegung unmöglich machen.

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

Die Betriebsrechnung gem. Swiss GAAP FER 21 erfasst sämtliche im Geschäftsjahr realisierten Spenden. Durch die ausdrückliche Offenlegung der Herkunft verwendeter Mittel aus freien oder zweckgebundenen Fonds muss schon in der Betriebsrechnung offengelegt werden, ob in den Vorjahren realisierte Erträge zur Deckung des realisierten Aufwands herangezogen wird. Gleiches gilt für als Erträge realisierte Spenden. Auch diese müssen den jeweiligen Fonds zugewiesen werden, sodass ihre Zweckbindung zumindest quantitativ bereits unmittelbar aus der Betriebsrechnung zu entnehmen ist.

Für die Bilanz bestehen klare Vorgaben für den Ausweis von Spenden. Diese werden entweder als Fondsvermögen zwischen Eigen- und Fremdkapital ausgewiesen oder (im Fall von nicht zweckgebundenen Spenden) als Unterposten des Eigenkapitals. Hierdurch wird der

Spendenausweis jedoch künstlich aufgespalten. Der Gesamtbestand der Spendenmittel zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz ist nicht aus einem Posten der Bilanz ersichtlich, sondern muss aus zwei Posten ermittelt werden. Auch werden die zivilrechtlichen Wertungen nicht bilanziell nachempfunden. Auch die zweckgebundenen Spenden des Fondskapitals fließen der Organisation endgültig zu. Der Ausweis als Fondsvermögen mit der entsprechenden Aufteilung anhand des Bindungsgrads der Mittel ist jedoch grundsätzlich sinnvoll und erhöht die Transparenz des Mittelausweises. Die Fonds unterscheiden mangels einer Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung allerdings nicht nach dem Jahr der Realisierung des Ertrags, sodass nicht unmittelbar ersichtlich ist, ob die Erträge eines konkreten Geschäftsjahres zeitnah verwendet wurden.

Zweckmäßig ausgestaltet ist auch die Kapitalveränderungsrechnung. Diese macht die Veränderungen des Eigenkapitals und des Fondskapitals transparent. Auch das Beispiel der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz verdeutlicht mit dem getrennten Ausweis der Veränderung jedes einzelnen Fonds diese Transparenz. Anhand dieser lässt sich der Bestand an zugewandten und noch nicht verwendeten Mitteln kontrollieren. Für die Zwecke deutscher NPOs müsste innerhalb der Fonds und des Eigenkapitals oder im Anhang das Jahr des Zuflusses angegeben werden, um neben dem Bestand der Mittel auch deren zeitnahe Verwendung kontrollieren zu können. Für den Ausweis im Anhang spricht, dass auf diese Weise eine Untergliederung bis zur Unübersichtlichkeit vermieden würde. Der Vorschlag *Zöbelis*, bereits bewilligte Gelder nicht mehr auszuweisen, ist allerdings für die Zwecke einer deutschen Rechnungslegung nicht zweckmäßig. Allein der Beschluss, Mittel zu verwenden, konstituiert noch keine Verwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Hierfür müssen die Mittel verausgabt oder zumindest rechtlich oder tatsächlich gebunden sein.

### *III. Nachweis der Mittelverwendung*

Die Empfehlungen legen sich nicht auf das grundsätzlich zu bevorzugende Umsatzkostenverfahren fest, sie fordern allerdings für beide Verfahren, dass Administrativ- und Projektaufwand getrennt und detailliert auszuweisen sind. Diese Angaben sind für deutsche NPOs erforderlich, um

die Selbstlosigkeit des § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO nachzuweisen.<sup>1068</sup> Insbesondere in der Gesamtschau mit den zur Auslegung herangezogenen Empfehlungen der ZEWO sind diese Vorschriften zweckmäßig zur Trennung des Projektaufwands und des allgemeinen Verwaltungsaufwands inkl. Werbungskosten. Zwischen den Empfehlungen der ZEWO und den Definitionen von Projekt-, Werbe- und Verwaltungsausgaben des DZI besteht kein Widerspruch, sodass diese kumulativ herangezogen werden können. Das von der ZEWO betonte Kriterium der Verursachung von Aufwand durch ein konkretes Projekt erhöht hierbei die Abgrenzungssicherheit, sodass dieses auch in einer Regelung für deutsche NPOs berücksichtigt werden sollte. Diese klare Trennung der Projektkosten von den Verwaltungskosten inklusive Fundraisingaufwand lässt sich auch im Jahresabschluss der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz beobachten.

Sowohl den Nachweispflichten des Gemeinnützigkeitsrecht, das einen getrennten Ausweis der Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung und das Fundraising erfordert, als auch allgemeinen Transparenzgedanken, insbesondere im Interesse von Stiftern und Spendern dient die Regelung von Swiss GAAP FER, die sowohl bei Anwendung des Gesamt- als auch des Umsatzkostenverfahrens den gesonderten Ausweis des Verwaltungs- und Fundraisingaufwands fordern. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens lassen sich sogar sämtliche Angaben, die zur Kontrolle der Selbstlosigkeit erforderlich sind, unmittelbar der Betriebsrechnung entnehmen. Besonders hervorzuheben ist die Verpflichtung, Spenden-Sammelaktionen immer brutto zu erfassen. Insbesondere bei einer organisatorischen Ausgliederung der Spenden ist dies erforderlich für die für den Nachweis der Selbstlosigkeit erforderliche Trennung von Mitteln, die für allgemeine Verwaltungskosten und Werbung inklusive Spendenakquise aufgewandt werden, und denjenigen Mitteln, die zur Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks verwendet werden.<sup>1069</sup>

Die Geldflussrechnung gem. Swiss GAAP FER 21 übernimmt leider die detaillierten Vorgaben für die Gliederung der Betriebsrechnung nicht, sodass sie auch nicht die spezifischen Transparenzinteressen in Bezug auf Mittelzufluss und Verwendung befriedigen kann. Auch erlaubt es selbst die indirekte Methode nicht, die Struktur der Betriebsrechnung

aufrechtzuerhalten. Durch die obligatorische Trennung in Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit sind die Spenden im Bereich der Finanzierungstätigkeit auszuweisen, da es sich nicht um eine Einnahme im Rahmen der Zweckerreichung handelt. Dies führt zu einer künstlichen Aufspaltung der gemeinnützigen Tätigkeit der Organisation. Aufgrund dieser zu engen Anlehnung an die Interessen gewinnorientierter Unternehmen ist die Geldflussrechnung nach Swiss GAAP FER für gemeinnützige Organisationen nicht zweckmäßig.

#### *IV. Nachweis der Vermögenserhaltung*

Die Empfehlungen räumen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der „Substance over Form“ und dem True and Fair View eine Vorrangstellung ein. Damit weicht Swiss GAAP FER schon im Rahmen seiner Grundsätze in einer entscheidenden Fragestellung vom Obligationenrecht ab. Dies ist für die Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen zweckmäßig. Hier stehen statt dem Gläubigerschutz Transparenz und die zutreffende Bewertung des (Grundstock-) Vermögens im Vordergrund. Diese Interessen erfordern Ansatz und Bewertung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände.

Die von Swiss GAAP FER zugelassenen Bewertungsmethoden sind vielfältig. Diese reichen von der Bewertung mit den fortgesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zur Bewertung anhand des diskontierten Cash-Flows oder Marktwerten ohne das Erfordernis eines aktiven Marktes. Dies führt zu einer uneinheitlichen Regelung. So ist grundsätzlich dasjenige Anlagevermögen, das zu reinen Renditezwecken gehalten wird, mit dem Zeitwert zu bewerten.<sup>1070</sup> Ausgenommen ist hiervon das Finanzanlagevermögen. Wertpapiere sind jedoch wiederum mit ihrem Zeitwert zu bewerten.<sup>1071</sup> Damit wird das allein zu Renditezwecken gehaltene Anlagevermögen uneinheitlich bewertet, ohne dass hierfür zwingende Gründe ersichtlich wären. Mit Ausnahme des nicht aus Wertpapieren bestehenden Finanzanlagevermögens findet Swiss GAAP FER allerdings eine zweckmäßige Regelung für die Bewertung des Anlagevermögens. Durch die fortgesetzten Anschaffungs- und



Herstellungskosten bei Sachanlagen, die zur Nutzung gehalten werden, werden die Abschreibungen als Anwendungserleichterung über die gesamte Nutzungsdauer in der Organisation verteilt. Durch die Bewertung des Anlagevermögens, das zu Renditezwecken gehalten wird, mit seinem Zeitwert ist die Kontrolle des tatsächlichen Werts des Vermögens und damit der Erhaltung des Grundstockvermögens möglich.

Da die Betriebsrechnung zwar dynamisch die erfolgswirksamen Vorgänge und damit die (erfolgswirksame) Veränderung des Fondsvermögens und des Eigenkapitals darstellt und die Bilanz lediglich statisch den Bestand derselben zum Stichtag ihrer Aufstellung darstellt, ist eine weitere Rechnung erforderlich, die die nicht erfolgswirksamen Veränderungen in der Form von Zustiftungen in das Grundstockvermögen enthält. Diese Information bietet die Kapitalveränderungsrechnung, die darüber hinaus sämtliche Veränderungen des sonstigen Eigenkapitals und des Fondsvermögens enthält. Sie dient damit nicht nur dazu, Zustiftungen transparent darzustellen, sondern macht auch die Veränderungen des Fondsvermögens über die Betriebsrechnung hinaus transparent. Für eine deutsche Regelung wäre dies auch deshalb sinnvoll, weil die Erfolgsrechnung Umschichtungsgewinne innerhalb des Grundstockvermögens zweckmäßigerweise nicht erfasst.

#### *V. Getrennter Ausweis des Grundstockvermögens*

Grundsätzlich übernimmt die Bilanz nach Swiss GAAP FER 21 die allgemeinen Vorgaben der Empfehlungen und passt diese an. Mangels einer Vermögenserhaltungspflicht sieht auch Swiss GAAP FER (21) keinen gesonderten Ausweis der Bestandteile des Grundstockvermögens auf der Aktivseite der Bilanz vor. Auch auf der Passivseite erfolgt konsequent kein gesonderter Ausweis des Grundstockvermögens.

#### *VI. „Umschichtungsreserve“*

Die erfolgswirksame Erfassung der Wertänderungen und Umschichtungsgewinne des Grundstockvermögens in der Erfolgsrechnung ist unzweckmäßig. Durch das erhöhte Jahresergebnis wird eine

Verwendungspflicht suggeriert, obwohl Gewinne aus der Umschichtung oder der Neubewertung des Grundstockvermögens keine zu verwendenden Mittel sind. Der umgekehrte Fall der Erfassung von Verlusten in der Erfolgsrechnung ist jedoch gravierender. Hierdurch würden die zur Verfügung stehenden Mittel reduziert, obwohl es sich nicht um eine gemeinnützigkeitsrechtskonforme Mittelverwendung handelte. Dies wäre ein gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässiger Ausgleich von Verlusten aus der Vermögensverwaltung. Die Einstellung dieser Gewinne bzw. Verluste in eine Umschichtungsreserve sieht Swiss GAAP FER (21) nicht vor.

### *VII. Ausweis zurückzugewährenden Vermögens*

Da das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht kein zurückzugewährendes Vermögen kennt, sieht auch Swiss GAAP FER 21 keine spezifische Regelung vor.

### *VIII. Rücklagen*

Entsprechend den üblichen Vorschriften für Rücklagen sind auch nach Swiss GAAP FER Reserven nur aus Gewinnen zu bilden.<sup>1072</sup> § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO erlaubt allerdings die Bildung von Rücklagen aus den Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs und den Überschüssen der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.<sup>1073</sup> Die Rücklagenkonzepte von Swiss GAAP FER und der deutschen Abgabenordnung sind folglich nicht vollständig identisch. Ein Ausweis der Rücklagen innerhalb des Eigenkapitals, wie von Swiss GAAP FER vorgesehen, ist aber auch für deutsche gemeinnützige Organisationen zweckmäßig.

### *IX. Transparenz bezüglich Zweckverfolgung und Zweckerreichung*

Swiss GAAP FER 2012/2013 enthielten für den Anhang und den Leistungsbericht umfangreichere Auskunftspflichten.<sup>1074</sup> Insbesondere die

erforderlichen Angaben zu Effektivität und Effizienz der Organisation sind für (potentielle) Zuwendungsgeber relevant. Auch die Erläuterung der Verwendungszwecke für Mittel in Rückstellungen und Rücklagen ist für deutsche NPOs zweckmäßig.<sup>1075</sup> Diese Anforderungen von Swiss GAAP FER 21 können folglich für deutsche NPOs übernommen werden.<sup>1076</sup> Sie müssen allerdings, um den Anforderungen zu genügen, um weitere Angabepflichten ergänzt werden.

## *X. Flexibilität*

Die Empfehlungen von Swiss GAAP FER 21 wurden von der gleichnamigen Arbeitsgruppe erarbeitet. Diese umfasste neben Vertretern großer gemeinnütziger Organisationen auch Vertreter der Aufsichtsbehörden, der Wirtschaftsprüfer und der Wissenschaft.<sup>1077</sup> Hierdurch werden eine Vielzahl von Interessen, Erfahrungen und Blickwinkeln berücksichtigt. Im Gegensatz zu gesetzlichen Regelungen ist die Regelung zudem flexibel änderbar und nicht dem langwierigen Prozess der Gesetzgebung unterworfen. Eine derartige Lösung hat neben diesen Vorteilen allerdings den Nachteil, dass sie nicht genügen kann, um gesetzliche Rechnungslegungspflichten zu erfüllen, sofern es diese nicht vollständig inkorporiert, was im Fall von Swiss GAAP FER 21 nicht der Fall ist und für eine Lösung für deutsche NPOs nicht sinnvoll wäre, da die deutschen gesetzlichen Vorschriften weitgehend unzweckmäßig sind. Für deutsche NPOs könnte eine derartige untergesetzliche Lösung allenfalls dazu dienen, Transparenzinteressen nachzukommen sowie die Anforderungen von § 63 Abs. 3 AO zu erfüllen und die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen, das zentral daneben bestehende Ziel einer Inkorporation sämtlicher Anforderungen in einen einheitlichen Jahresabschluss kann hierdurch aber nicht erreicht werden.

## *XI. Rechnungslegungserleichterungen*

Swiss GAAP FER 21 übernimmt die Schwellenwerte des Art. 69b Abs. 1 ZGB, der die Rechnungslegung des Vereins an die Revisionspflicht koppelt und diese bei Nichterreicherung der Schwellenwerte auf die

„Milchbüchleinrechnung“ beschränkt. Die Schwellenwerte von 10 Millionen CHF (Bilanzsumme), 20 Millionen CHF (Umsatz) und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt liegen deutlich über denjenigen des § 241a HGB, die vom IDW herangezogen werden.<sup>1078</sup>

## I. Zwischenergebnis

Sowohl das Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts als auch Swiss GAAP FER 21 sind rechtsformunabhängig. Das Obligationenrecht (OR) orientiert sich allerdings am Standardfall des gewinnorientierten und steuerpflichtigen Unternehmens. Die Bewertung der Zweckmäßigkeit dieser Vorschriften für NPOs verläuft daher auch weitgehend parallel zu derjenigen des kaufmännischen Jahresabschlusses nach dem HGB. Besondere Kritikpunkte sind, dass Spenden in der Erfolgsrechnung nicht zweckmäßig erfasst werden. Auch ist die Cash-Flow-Rechnung aufgrund seiner Ausrichtung an betriebswirtschaftlichen Kennzahlen nicht geeignet, den Fluss zweckgebundener Mittel zweckmäßig nachzuweisen. Aufgrund der vorsichtigen Gewinnermittlung und der damit einhergehenden Bewertungsvorschriften ist auch der Erhalt des Grundstockvermögens anhand des Jahresabschlusses nach dem Obligationenrecht nicht kontrollierbar. In seinen Ansätzen zu übernehmen ist allerdings die Praxis, zugewandte und noch nicht verwendete Mittel in der Bilanz als Fondsvermögen auszuweisen.

Swiss GAAP FER 21 richtet sich ausdrücklich und ausschließlich an NPOs. Sein Jahresabschluss berücksichtigt die Besonderheiten und Anforderungen spendensammelnder gemeinnütziger Organisationen, die das schweizerische (Steuer-)Recht an diese stellt. Swiss GAAP FER 21 greift den Ausweis der zweckgebundenen Spendenmittel als Fondsvermögen auf, spaltet diese allerdings unzulässig auf, sodass ein zusammenhängender transparenter Ausweis verhindert wird. Zweckmäßige Vorgaben enthält Swiss GAAP FER 21 insbesondere für die Unterteilung des Aufwands in der Erfolgsrechnung in Projektkosten und Verwaltungs- bzw. Fundraisingaufwand. Weitgehend zu übernehmen sind auch die Bewertungsvorschriften. Diese bewerten das zur Renditezwecken gehaltene Anlagevermögen mit beizulegenden Zeitwerten und schreiben

für das sonstige Vermögen die fortgesetzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vor. Auch die Kapitalveränderungsrechnung von Swiss GAAP FER 21 enthält zweckmäßige Vorgaben. Da allerdings das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nicht kennt, werden Wertschwankungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt, was wiederum den Ausweis der zu verwendenden Mittel beeinflusst und folglich nicht ins deutsche Recht übernommen werden kann.

# Regelungskonzept

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1. True and Fair View

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

## 2. Realisationsprinzip

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



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

### 3. Vorsichtsprinzip

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

## **B. Bestandteile des Jahresabschlusses**

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

### *I. Bilanz*

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

## 1. Gliederung der Passivseite

### a. Eigenkapital

#### aa. Grundstockvermögen

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

#### bb. Zurückzugewährendes Vermögen

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

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

### cc. Fondsvermögen

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

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

## dd. Rücklagen

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

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

## ee. Organisationskapital

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

## b. Rückstellungen

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

## c. Verbindlichkeiten

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

## 2. Gliederung der Aktivseite

### a. Anlehnung an § 266 Abs. 2 HGB

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

## b. Investitionsvermögen

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

## c. Bewertung

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

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

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

#### aa. Nutzvermögen

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

#### bb. Investitionsvermögen

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

Wertschwankungen aufzufangen.

#### cc. Unternehmensbeteiligungen

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

#### dd. Umlaufvermögen

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

#### ee. Bewertungserleichterungen

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

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

### 3. Gliederung



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

AKTIVA <sup>1109</sup>	PASSIVA
<ul style="list-style-type: none"> <li>A Anlagevermögen</li> <li>B Umlaufvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>II. Forderungen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen</li> <li>2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>3. Sonstige Forderungen</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>C Investitionsvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Ausschüttungsfonds                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>2. Sachanlagen</li> <li>3. Finanzanlagen</li> </ul> </li> <li>II. Wertzuwachsfonds                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>2. Sachanlagen</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A Eigenkapital               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Grundstockvermögen</li> <li>II. Fondsvermögen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Freies Fondsvermögen</li> <li>2. Zweckgebundenes Fondsvermögen</li> </ul> </li> <li>III. Organisationskapital</li> <li>IV. Rücklagen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Steuerrechtliche Rücklagen                       <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Erforderliche Rücklagen für konkrete Vorhaben</li> <li>b. Rücklagen für Wiederbeschaffungen</li> <li>c. Freie Rücklagen</li> <li>d. Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li> <ul style="list-style-type: none"> <li>3. Finanzanlagen</li> </ul> </li> <li>III. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</li> <li>D Rechnungsabgrenzungsposten</li> <li>E Aktive latente Steuern</li> <li>F Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2. Zweckbetriebe</li> <li>3. Vermögensverwaltung               <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Umschichtungsrücklage</li> <li>b. Sonstige Rücklagen</li> </ul> </li> <li>4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe</li> <li>B Rückstellungen               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Ideeller Bereich</li> <li>II. Zweckbetrieb</li> <li>III. Vermögensverwaltung</li> <li>IV. Wirtschaftliche Geschäftsbetrieb</li> </ul> </li> <li>C Verbindlichkeiten               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Ideeller Bereich</li> <li>II. Zweckbetrieb</li> <li>III. Vermögensverwaltung</li> <li>IV. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</li> </ul> </li> <li>D Rechnungsabgrenzungsposten</li> <li>E Passive latente Steuern</li> </ul>
<b>TOTAL AKTIVA</b>	<b>TOTAL PASSIVA</b>

#### 4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe

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

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

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

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

## II. Ergebnisrechnung

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

### 1. Umsatzkostenverfahren

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

### 2. Projektkosten

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

herangezogen wird, sollte diese Aufteilung folgendermaßen vorgenommen werden:

#### a. Projektkosten

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

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

#### aa. Mittelbare Projektkosten

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

#### bb. Unmittelbare Projektkosten

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

## b. Allgemeine Verwaltungskosten

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

## c. Gewichtung der Tätigkeit

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

## 3. Spendensammelaktionen

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

## 4. Grundstockvermögen

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

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

## 5. Wertzuwachs des Anlagevermögens

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

## 6. Gliederung nach Tätigkeitsbereichen

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

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

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

## 7. Steuern

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

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

## 8. Fondszuweisungen

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

## 9. Gliederung

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

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



8. Erträge aus der Investition des Fondsvermögens
9. Sonstige Erträge
10. Sonstige Aufwendungen
- 11. Ergebnis des ideellen Bereichs**
12. Umsatzerlöse der Zweckbetriebe
13. Sonstige Erträge
14. Aufwendungen der Zweckbetriebe
- 15. Ergebnis der Zweckbetriebe**
16. Erträge aus Beteiligungen
17. Erträge aus der Immobilienverwaltung
18. Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Investitionsvermögens
19. Sonstige Erträge
20. Aufwendungen zur Verwaltung des Investitionsvermögens
- 21. Ergebnis der Vermögensverwaltung**
22. Erträge der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
23. Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe
24. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vor Steuern
25. Ertragsteuer
- 26. Ergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Steuern**
27. Veränderung der Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO

## **28. Ergebnis vor Fondsveränderungen**

29. Veränderung des freien Fondsvermögens

30. Veränderung des zweckgebundenen Fondsvermögens

## **31. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag**

### *III. Mittelverwendungsrechnung*

#### 1. Cash-Flow-Rechnung

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

#### 2. Adaptation

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

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

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

### 3. Gliederung

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

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

Leistungen

+/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Forderungen

+/- Abnahme/ Zunahme sonstiger Vermögensgegenstände/  
Wertpapiere/ Rechnungsabgrenzungsposten

+ Einnahmen aus Abgängen (des Anlagevermögens)

- Auszahlungen für Investitionen

= **Mittelfluss**

+ Mittelbestand am Anfang der Periode

= **Mittelstand am Ende der Periode**

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

#### *IV. (Adaptierte) Kapitalveränderungsrechnung*

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

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

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

## 1. Veränderungen im Geschäftsjahr

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

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

## 2. Zurückzugewährendes Vermögen

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

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

### 3. Gliederung

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

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

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

### V. Anhang

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

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

### 1. Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks

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

### 2. Grundstockvermögen

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

#### a. Nutzvermögen

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

#### b. Investitionsvermögen

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

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

### 3. Fondsvermögen

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



## 4. Rückstellungen

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

## 5. Rücklagen

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

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

## 6. Zurückzugewährendes Vermögen

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

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

## 7. Bewertung

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

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

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

## 8. Selbstlosigkeit

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

## 9. „Memoria económica“

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

## VI. Sprache, Währung, Unterschrift

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

## C. Formulierungsvorschlag

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

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

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

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

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

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

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

## **§ 2 Aufstellungsgrundsatz**

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

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

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

## **§ 3 Sprache und Währung**

Es gilt § 244 HGB.

## **§ 4 Unterzeichnung**

§ 245 HGB ist entsprechend anzuwenden.

## **§ 5 Vollständigkeit und Verrechnungsverbot**

(1) § 246 HGB ist anzuwenden.

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

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

§ 248 HGB ist anzuwenden.

## **§ 7 Rückstellungen**

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

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

## **§ 8 Rechnungsabgrenzungsposten**

§ 250 HGB ist anzuwenden.

## **§ 9 Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

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

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

berücksichtigen.

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

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

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

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

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

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

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

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

(6) § 253 Abs. 2 HGB ist anzuwenden.

## **§ 11 Bewertungsmaßstäbe**

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

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

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht.

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

## **§ 12 Bewertungsvereinfachungsverfahren**

§ 256 HGB ist anzuwenden.

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

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

## **§ 14 Inhalt der Bilanz**

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

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

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

(4) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.

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

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände;

II. Sachanlagen;

III. Finanzanlagen;

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;

2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;

3. fertige Erzeugnisse und Waren;

4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus verbindlich zugesagten Zuwendungen;

2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;

3. sonstige Forderungen;

4. sonstige Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere;

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

C. Investitionsvermögen:

I. Ausschüttungsfonds:

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

(6) Passivseite:

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



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

## **§ 15 Ergänzende Vorschriften zur Bilanz**

(1) Als Investitionsvermögen sind Vermögensgegenstände zusammengefasst, die der Erwirtschaftung von Erträgen durch Vermögensanlage gewidmet sind.

(2) Das Grundstockvermögen entspricht dem Grundstockvermögen bei Gründung zuzüglich der Zuwendungen in das Grundstockvermögen und abzüglich des zurückgewährten Vermögens.

(3) Als freies Fondsvermögen sind noch nicht verwendete Spenden ohne einschränkende Zweckbindung des Geschäftsjahrs und vorangegangener Geschäftsjahre auszuweisen.

(4) Zweckgebundenes Vermögen ist vom Zuwendungsgeber mit einer gegenüber dem Organisationszweck einschränkenden Zweckbindung zugewandt worden.

(5) Für Aufwendungen, ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste, für die die Bildung einer Rücklage möglich ist, dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.

(6) Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne von § 14 AO mit Ausnahme der Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 ff. AO ist ergänzend eine Bilanz nach den Vorschriften des HGB zu erstellen, sofern den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Vermögen zuzuordnen ist.

(7) Sofern für die Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 ff. AO Rücklagen gebildet werden, ist deren Erforderlichkeit anhand einer ergänzenden Bilanz nachzuweisen.

## **§ 16 Gliederung der Ergebnisrechnung**

(1) Die Ergebnisrechnung ist in Staffelform nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen.

(2) Folgende Posten sind in der angegebenen Reihenfolge

gesondert auszuweisen:

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

## 31. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag

### § 17 Vorschriften zu einzelnen Posten der Ergebnisrechnung

(1) Allgemeine Verwaltungskosten sind derjenige Aufwand, der der Sicherstellung der Grundfunktionen der Organisation einschließlich der Tätigkeit der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane dient.

(2) Fundraisingaufwand dient der Einwerbung von Zuwendungen.

(3) Projektkosten umfassen mittelbare und unmittelbare Projektkosten. Beide dienen der außerhalb der Organisation wahrnehmbaren Verwirklichung ihres Zwecks.

(4) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände, die dem Grundstockvermögen angehören, sind in der Ergebnisrechnung nicht zu berücksichtigen.

(5) <sup>1</sup>Nicht realisierte Wertsteigerungen und durch Umschichtungen des Grundstockvermögens realisierte Wertsteigerungen sind nicht in der Ergebnisrechnung auszuweisen. <sup>2</sup>Satz 1 ist nicht anzuwenden auf durch Umschichtungen der Wertsteigerungsfonds realisierte Wertsteigerungen.

(6) Die Höhe der anteiligen Zuweisung des Ergebnisses vor Fondsveränderungen in das Fondsvermögen muss dem gem. § 18 bestimmten Mittelfluss entsprechen.

### § 18 Mittelverwendungsrechnung

(1) Die Mittelverwendungsrechnung ist indirekt durch eine Überleitung der Ergebnisrechnung zu erstellen.

(2) <sup>1</sup>Für die Tätigkeit der Vermögensverwaltung und die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist allein deren Überschuss zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Gewinn der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist das Jahresergebnis der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach Abzug von Steuern. <sup>3</sup>Der Gewinn der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist um dessen Rücklagen zu reduzieren.

(3) Folgende Posten sind in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen:

- + Ergebnis der ideellen Tätigkeit
- + Ergebnis der Zweckbetriebe
- + Überschuss aus der Vermögensverwaltung

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

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

## § 19 Kapitalveränderungsrechnung

(1) Die Kapitalveränderungsrechnung hat sämtliche Veränderungen des Grundstockvermögens auszuweisen.

(2) Hierzu sind die folgenden Posten separat in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

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

## § 20 Anhang

Im Anhang sind anzugeben

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

## **D. Beispieljahresabschluss**

Das erläuterte Jahresabschlusskonzept soll an einem kurzen Beispiel dargestellt werden.

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

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

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

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

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

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

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

Diese Geschäftsvorfälle schlagen sich im Jahresabschluss folgendermaßen nieder:

## *II. Bilanz*

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

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



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

### III. Ergebnisrechnung

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

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

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

#### IV. Mittelverwendungsrechnung

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

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

### V. Kapitalveränderungsrechnung

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

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

## VI. Anhang

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## *VII. Analyse und Erläuterungen*

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

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

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

zeitnah zu verwendende Mittel:

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

verwendete Mittel:

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



- 2.500 € (Rückstellung für Schadenersatzansprüche)

Saldo der Mittelverwendung:

= - 2.222 €

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

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

erforderlich.

## E. Ergebnis

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

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

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

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

## Abkürzungen

a.A.	anderer Ansicht
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung Asociación Española De Contabilidad Y Administración
AECA	De Empresas
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Zeitschrift)
BaWürttStiftG	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayStiftG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBl.	Bundesblatt (Schweiz)
Bd.	Band
BerlStiftG	Berliner Stiftungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nicht veröffentlichte Entscheidung des

	Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BR.-Drucks.	Drucksache des Bundesrats
BrbgStiftG	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz
bspw.	beispielsweise
BT-Drucks.	Drucksache des Bundestags
BuW	Betrieb und Wirtschaft - Zeitschrift für Rechnungswesen (Zeitschrift)
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden- Württemberg (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CC	Código de Comercio
CC.AA.	Comunidades Autónomas, spanische autonome Regionen
CE	Constitución Española, spanische Verfassung von 1978
CEE	Comunidad Economica Europea (EWG)
CHF	Schweizer Franken

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (Schweiz)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DZI	Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen
EBJS	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch
EG	Europäische Gemeinschaft
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
etc.	et cetera
EUR	Euro
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende/ folgender
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
ff.	folgende
FG	Festgabe
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles, allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GesKR	Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.M.	herrschende Meinung
HambStiftG	Hamburgisches Stiftungsgesetz
HessStiftG	Hessisches Stiftungsgesetz
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
HGB	Handelsgesetzbuch
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.d.	im Sinne des/der

i.S.v.	im Sinne von
i.V.m. IAS	in Verbindung mit International Accounting Standard, Internationaler Rechnungslegungsstandard
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW ERS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (Entwurf)
IDW RS IFRS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung International Financial Reporting Standards, internationale Rechnungslegungsstandards
inkl.	inklusive
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KS	Kreisschreiben
KStG	Körperschaftsteuergesetz
L	Ley, spanisches Gesetz
LG	Landgericht
lit.	Buchstabe
MeckVorPStiftG	Stiftungsgesetz des Landes Mecklenburg- Vorpommern
MüKoAktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
MüKoBGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MüKoBilanzR MüKoGmbHG	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
MüKoHGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch
NdsStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz



NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NPO	Non Profit Organisation
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NRWStiftG	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
ONCE	Organización Nacional de Ciegos de España (Spanische Blindenorganisation)
ONG	Organizaciones non gubernamental, nicht-regierungs Organisation
OR	Obligationenrecht (Schweiz)
OVG	Oberverwaltungsgericht
PGC	Plan General de Contabilidad, Rechnungslegungs-Generalplan
PYMES	Pequeñas y medianas empresas, kleine und mittlere Unternehmen
RD	Real Decreto, spanisches Dekret
RG	Reichsgericht
RGZ	Entscheidungssammlungen der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RhPfStiftG	Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
Rn.	Randnummer

S.	Seite
SaarlStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
Sächs. Drucks.	LT- Drucksache des sächsischen Landtags
Sachs-AnhStiftG	Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt
SächsStiftG	Sächsisches Stiftungsgesetz
SchlHolStiftG	Schleswig-Holsteinisches Stiftungsgesetz
span.	spanisch
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Schweiz)
ThürStiftG	Thürisches Stiftungsgesetz
UAbs.	Unterabsatz
UNICEF	United Nations Children's Fund, Kinderhilfswerk der Vereinten Nationen
UStG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Schweiz)
v.	von
Var.	Unterabsatz
VereinsG	(Spanisches) Vereinsgesetz
Vgl.	Vergleiche
VM	Verbands-Management (Zeitschrift)
Vorb.	Vorbemerkung
Vorbem.	Vorbemerkung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WStB	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

	(Schweiz)
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZEWO	Stiftung Zewo
ZGB	Zivilgesetzbuch (Schweiz)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZSt	Zeitschrift zum Stiftungswesen (Zeitschrift)

## Literatur

- Adler, Hans (Begr.) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und P  
der Unternehmen, Kommentar zum HGB,  
GmbHG, PubLG nach den Vorschriften  
Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 1, Vorbemerl  
zu §§ 252 - 256 HGB, §§ 252 - 263 HGB, 6.  
Stuttgart 1995
- Adler, Hans (Begr.) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und P  
der Unternehmen, Kommentar zum HGB,  
GmbHG, PubLG nach den Vorschriften  
Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Teilband 6, Vorbemerl  
zu §§ 238 - 241 HGB, §§ 238 - 251 HGB, 6.  
Stuttgart 1998
- Altmeppen,  
Holger/Roth, Günter H. (GmbHG) Gesetz betreffend die Gesellschafte  
beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar, 7.  
München 2012
- Alzaga Villaamil,  
Oscar (Hrsg.) Comentarios a la Constitución Española de 1978  
III, Artikel 24 bis 38, Madrid 1996
- Alzaga Villaamil,  
Oscar (Hrsg.) Comentarios a la Constitución Española de 1978  
II, Artikel 10 bis 23, Madrid 1996
- Amat, Oriol Comprendre el nuevo Plan General de Contabilida  
exposición a fondo para comprender todas las parte  
nueva contabilidad, Barcelona 2008
- Amat, Oriol Las Claves del nuevo Plan General de Contabilida  
guía para comprender los aspectos clave de la  
contabilidad, Barcelona 2008
- Andersen, Arthur Fundaciones, Adaptación de las entidades no lucrat  
Plan General de Contabilidad, Bilbao 1999
- Andrick, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts

- Bernd/Suerbaum, Joachim 2002, 2905
- Annen, Michael Aktien- und Rechnungslegungsrechtsreform - Standortbestimmung, TREX 2010, 282 ff.
- Annen, Michael Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, TREX 2012, 366 ff.
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft Stellungnahme zu dem Entwurf eines Bilanzrechts, BB 2003, 100 ff.
- Arnau Paradís, Andrés Supuestos Prácticos de Contabilidad de Entidades Comerciales y Lucrativas, disponible en <http://feapscv.org/v2/wpcontent/uploads/Ejercicios>, zulezt abgerufen am 22. Oktober 2014
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) Principios Contables, Provisiones, Contingencias y Acontecimientos posteriores al Cierre de los Estados financieros, 5. Aufl., Madrid 2000
- Backert, Wolfram/Carstensen, Carsten Nochmals: Der Modellentwurf des Landesstiftungsgesetzes, ZIP 2003, 284 ff.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.) Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und Rechnungslegungsregelungen des IASB, Kommentar, Bonn 2002, 60. Ergänzungslieferung, März 2015
- Baetge, Jörg Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB F 26/86 zu Heft 45/1986
- Balmer Fröhlich, Nicole/Gehrig, Marco Struktur und Inhalte des Lageberichts, Der Schenker 2013, 362 ff.
- Bamberger, Heinz Georg/Roth, Herbert (Hrsg.) Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1 - 610, CISG, 3. Aufl., München 2012
- Bassen, Yasmine Internationale Rechnungslegung von Normen

- Organisationen, Diss., Lohmar/Köln 2012
- Bauer, Wolf-Dieter Die EG-Bilanzrichtlinie und ihre Auswirkungen auf die Bilanzierungsvorschriften der deutschen Kreditinstitute, WM 1987, 861 ff.
- Baumbach, Adolf (Begr.)/Hopt, Klaus/Kumpan, Christoph/Merkt, Hanno/Roth, Markus Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, mit GmbH-Gesetz, Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 36. Aufl., München 2014
- Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred (Hrsg.) GmbHG, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 20. Aufl., München 2013
- Becker, Carsten Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeit, Konflikt zwischen Harmonisierbarkeit bei der Umsetzung gemeinnütziger Stiftungsvorhaben, Diss., Fakultät für Rechtswissenschaften der Universität Bielefeld 1996
- Behr, Giorgio/Leibfried, Peter Rechnungslegung, 4. Aufl., Zürich 2014
- Beisel, Wilhelm/Klumpp, Hans-Herrmann (Begr.) Der Unternehmenskauf, Gesamtdarstellung der zivil- und steuerrechtlichen Vorgänge einschließlich gesellschaftsrechtlicher, arbeits- und kartellrechtlicher Fragen bei der Übertragung eines Unternehmens, 6. Aufl., München 2009
- Benz, Rolf Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundzüge der ordnungsmässigen Bilanzierung, Diss., Zürich 2000
- Berndt, Reinhard/Schumacher, Holger/Hechenblaikner, Sarah Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung von Spenden sammelnden Organisationen, Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten bei Anwendung des IDW HFA 21 und der erstmaligen Umstellung, DB 2012, 1111 ff.
- Blümich, Walter (Begr.)/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-Gesetz, Kommentar, Band 4: §§ 1 - 37 GewStG, §§ 27 - 54a KStG a.F., §§ 1 - 37 GewStG,

- (Hrsg.) 127. Ergänzungslieferung, März 2015, München 20
- Blümich, Walter Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuer  
(Begr.)/Heuermann, Gewerbesteuerengesetz, Kommentar, Band 2: §§ 9  
Bernd/Brandis, Peter EStG, Stand: 127. Ergänzungslieferung, März  
(Hrsg.) München 2015
- Böcking, Hans- Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, HG  
Joachim/Castan, IFRS, Band 1, Stand: Mai 2013, München 2013  
Edgar/Heymann,  
Gerd/Pfitzer,  
Norbert/Scheffler,  
Eberhard (Hrsg.)
- Böcking, Hans- Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten  
Joachim/Torabian, Handelsbestands nach dem Entwurf eines BilMo  
Farhood 2008, 265 ff.
- Böckli, Peter Schweizer Aktienrecht mit Fusions  
Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht, Coi  
Governance, Recht der Revisionsstelle und  
Abschlussprüfung in neuer Fassung, 4.  
Zürich/Basel/Genf 2009
- Böckli, Peter Das neue OR-Rechnungslegungsrecht - Die Fassung  
Ständerats unter der kritischen Lupe, Der Schweizer  
Treuhand 2010, 160 ff.
- Böckli, Peter Neue OR-Rechnungslegung, Der Schweizer Treu  
2012, 821 ff.
- Boemle, Max/Lutz, Der Jahresabschluss, Bilanz, Erfolgsrechnung  
Ralf Geldflussrechnung, Anhang, 5. Aufl., Zürich 2008
- Braun, Frank Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung als  
Betrachtung zweier Rechtsordnungen,  
Basel/Genf/München 2000
- Breitschmid, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht  
Peter/Rumo-Jungo, Personen- und Familienrecht inkl. Kindes- und  
Alexandra (Hrsg.) Erwachsenenrecht - Art. 1- 456 ZGB, 2.  
Zürich/Basel/Genf 2012

- Bröner,  
Herbert/Bareis,  
Peter/Hahn,  
Klaus/Maurer,  
Torsten/Schramm, Uwe  
(Hrsg.) Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Einzel-  
Konzernabschluss nach HGB und IFRS, 10.  
Stuttgart 2011
- Buchna,  
Johannes/Seeger,  
Andreas/Brox, Wilhelm  
Körperschaften - steuerliche Spendenbehandlun  
Auf., Achim 2010 Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Die steue  
Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und
- Bundesverband  
Deutscher Stiftungen  
(Hrsg.) Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungs  
Berlin 2014
- Büren, Roland  
von/Chappuis,  
Christine/Girsberger,  
Daniel/Kramer, Ernst  
A./Sutter-Somm,  
Thomas/Hofer,  
Sibylle/Wiegand,  
Wolfgang/Wolf,  
Stephan (Hrsg.) Schweizerisches Privatrecht, Achter Band, N  
Teilband, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht,  
2013
- Büren, Roland  
von/Girsberger,  
Daniel/Kramer, Ernst  
A./Sutter-Somm,  
Thomas/Tercier,  
Pierre/Wiegand,  
Wolfgang (Hrsg.) Schweizerisches Privatrecht, Zweiter Band, 1  
Teilband, Das Schweizerische Vereinsrecht, 3.  
Basel 2005
- Burgard, Ulrich Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, 697 ff.
- Busse, Jan Simon Rechnungslegung spendensammelnder Organisatio  
Deutschland, Diss., Göttingen 2010
- Campenhausen, Axel  
Freiherr von/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl., München 2014



- Andreas (Hrsg.)
- Carstensen, Carsten Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens WPg 1996, 781 ff.
- Carstensen, Carsten Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 2. Frankfurt a.M. 1996
- Casas Baamonde, María Emilia/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Miguel Comentarios a la Constitución Española, Madrid 2008
- Cerdá Aparicio, José Adaptación de las Legislaciones nacionales a la Directiva del Derecho de Sociedades CEE, Madrid 1990
- CISS Manual de Contabilidad 2010, Tomo 11. Provisiones por Contingencias. Deudas no comerciales a Largo Plazo Valencia 2010
- Clemm, Hermann § 264 HGB und Wahlrechte, in: Förtsche, Gerhart/Klaus/Moxter, Adolf (Hrsg.), (FS 100 Jahre Bilanzrechtsreform im Wandel, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, S. 135 ff.
- Clemm, Hermann Unternehmerische Rechnungslegung - Auf der Suche nach Möglichkeiten und Grenzen, in: Havermann, Gerd (Hrsg.), (FS Goerdeler) Bilanz- und Konzernrechts Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h.c. Reiner Goerdeler, Düsseldorf 1987, S. 93 ff.
- Dehesselles, Thomas Gemeinnützige Körperschaften in der Insolvenz zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 16.5.2008 (I R 14/06, DStR 2008, 2050 ff.
- Delgado García, Ana María/Oliver Cuello, Rafael La fiscalidad de las ONG, Barcelona 2008
- Deutsches Zentralinstitut für Werbung und Verwaltungsausgaben Spenden sammeln und spenden Organisationen, <http://www.dzi.de>

- soziale Fragen (DZI) [content/pdfs\\_DZI/Verwaltungskostenkonzept.pdf](https://www.nomos-elibrary.de/agb/content/pdfs_DZI/Verwaltungskostenkonzept.pdf),  
abgerufen am 22. April 2015
- Doll, Reiner-Peter Grundsätze der Rechnungslegung von S  
sammelnden Organisationen, Zielsetzung, Abgre  
und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21,  
2011, 118 ff.
- Dörge, Andreas Rechtliche Aspekte der Wertpapierleihe, Diss.,  
1992
- Druey, Jean Nicolas Die Rechnungslegung, GesKR 2008,  
(Sondernummer), 60 ff.
- Ebenroth, Carsten (EBS), Handelsgesetzbuch, Band 1, §§ 1 - 34  
Thomas/Boujong, Aufl., München 2014  
Karlheinz (Begr.)/Joost,  
Detlev/Strohn, Lutz  
(Hrsg.)
- Eberle, Reto/Zöbeli, Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung  
Daniel Swiss GAAP FER 21, Vorgeschlagene Änderung  
Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrech  
Schweizer Treuhänder 2014, 626 ff.
- Ebersbach, Harry Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttinger  
Egger, Rechnungslegung und Revision von Förderstift  
Philipp/Schnurbein, Handlungsempfehlungen für die Praxis, Basel 2011  
Georg v./Zöbeli,  
Daniel/Koss, Claus  
(Hrsg.)
- Ehrenzeller, Die schweizerische Bundesverfassung, Komr  
Bernhard/Mastronardi, Band 1, Art. 1 - 93, 2. Aufl., Zürich/Basel/G  
Philippe/Schweizer, Gallen 2008  
Rainer J./Vallender,  
Klaus A (Hrsg.)
- Eyles, Uwe Die Auslagerung unternehmensübergre  
Aktivitäten auf rechtsfähige Vereine - Ein Beitr  
Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen

- wirtschaftlichen Verein nach §§ 21, 22 BGB, NJW 1994 ff.
- Fischer, Daniel/Ihle, Jörg  
Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen, 2008, 1692 ff.
- Fischer, Dirk  
Das Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung landesrechtlicher Anwendung in Baden-Württemberg und steuerrechtlicher Aspekte, BWNNotZ 2005, 97 ff.
- Fleischer, Holger/Goette, Wulf (Hrsg.)  
(MüKoGmbHG) Münchener Kommentar zum betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung GmbHG, Band 1, §§ 1 - 34, 2. Aufl., München 2011
- Fleischer, Holger/Hüttemann, Rainer (Hrsg.)  
Rechtshandbuch Unternehmensbewertung, Köln 2008
- Förschle, Gerhart/Grottel, Bernd/Schmidt, Stefan/Schubert, Wolfgang J./Winkeljohann, Norbert (Hrsg.)  
Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels-Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB IFRS-Abweichungen, 9. Aufl., München 2014
- Förschle, Gerhart/Kropp, Manfred  
Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (I), DB 1989, 1037 ff.
- Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur/Nobel, Peter  
Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- Friedrich, Till  
Die Anlage des Stiftungsvermögens, Diss., Baden-Württemberg 2012
- Frodermann, Jürgen/Jannott, Dirk (Hrsg.)  
Handbuch des Aktienrechts, 8. Aufl., Heidelberg 2008
- Gadea Ortíz, José/Martín Veredas,  
(Contabilidad práctica) Introducción a la Contabilidad práctica y Fiscalidad para Asociaciones y Entidades

- José/Tejeiro Salguero, *Ánimo de Lucro*, Málaga 2005  
David
- Galli, Albert *Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine*, DStR 1998, 263 ff.
- García Castellví, Antonio *La contabilidad de las fundaciones y asociaciones*, Barcelona 2006
- García de Enterría Martínez-Carande, Eduardo *Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado*, *Revista Española de Derecho Administrativo* 1996, 69 ff.
- García de Enterría, Eduardo/Fernández, Tomás-Ramón *Curso de Derecho Administrativo I*, 14. Aufl., Menor 2008
- García Martínez, Fernando/Pérez Ramírez, Jorge/Vilariño Sanz, Àngel *Derivados, Valor razonable, Riesgos y Contabilidad*, Teoría y Casos prácticos, Madrid 2008
- García-Tuñón, Ángel Marina *Regimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid 1992
- Garvey, Anne Marie *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*, Madrid 2012
- Gerhard, Frank *Der Lagebericht, Allgemeines und Risikobeurteilung (Teil)*, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 901 ff.
- Geserich, Stephan *Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Körperschaften für Verwaltung und Spendenwerbung*, DStR 2001, 604 ff.
- Gessler, Ernst *Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht*, in: Muthesius, Volkmar (Hrsg.), *75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, 1890 - 1965*, Frankfurt am Main 1965, S. 129 ff.
- Gil del Campo, Miguel *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo*, Valencia 2010

- Gil del Campo, Miguel Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y Mecenazgo, Valencia 2005
- Glanzmann, Lukas Das neue Rechnungslegungsrecht, SJZ 2012, 205 ff
- Gnos, Urs P./Keiser, Barbara A. Gesellschaftsrecht - Entwicklungen 2012, Bern 2012
- Goerdeler, Reinhard Rechnungslegung und Prüfungen Gemeinnützigkeitsbereich, in: Ballhagen/Wolfgang/Böcking, Hans-Joachim/Druckmann/Jochen/Schmidt, Reinhard H. (Hrsg.), (FS M) Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift zum Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Moxter, Düsseldorf 1994, S. 725 ff.
- Goette, Wulf/Habersack, Mathias (Hrsg.) (MüKoAktG) Münchener Kommentar zum Aktien Band 2, §§ 76 - 117, MitbestG, DrittelbG, 4. München 2014
- González Cueto, Tomás Comentarios a la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002 de diciembre, Cizur Menor (Navarra) 2003
- González Poveda, Pedro/Plaza González, Gregorio/Puerta Luis, Luis Román/Suárez Robledano, José Manuel Código de Comercio y Legislación mercantil complementaria, Concordancias, Jurisprudencia, Comentarios, 11. Aufl., Majadahonda (Madrid) 2011
- Gonzalo Angulo, José Antonio Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera respecto al Plan General de Contabilidad (Contabilidad Interna) [5campus.org](http://www.5campus.org), <http://www.5campus.org/leccion/niif>, abgerufen am 10. Oktober 2014
- Gosch, Dietmar (KStG) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. München 2009
- Grabau, Fritz-René Die gemeinnützige GmbH im Steuerrecht, DStR 2010, 1032 ff.

- Großfeld,  
Bernhard/Stöver,  
Rüdiger/Tönnies, Wolf  
Achim  
Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, NZG 200  
ff.
- Gummert,  
Hans/Weipert, Lutz  
(Hrsg.)  
Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, B  
Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG, Publ  
KG, Stille Gesellschaft, 4. Aufl., München 2014
- Happ, Annette  
Stifterwille und Zweckänderung, Möglichkeiten:  
Grenzen einer Änderung des Stiftungszwecks  
Organbeschluss, Diss., Köln/Berlin/München 2007
- Heidel, Thomas (Hrsg.)  
Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 4. Aufl., 1  
Baden 2014
- Heidel, Thomas/Schall, Alexander (Hrsg.)  
Handelsgesetzbuch, Handkommentar, Baden-Bade
- Hennrichs,  
Joachim/Kleindiek,  
Detlef/Watrin,  
Christoph (Hrsg.)  
(MüKoBilanzR) Münchener Kommentar  
Bilanzrecht, Band 1, IFRS, Stand:  
Ergänzungslieferung, September 2014, München 2
- Hennrichs,  
Joachim/Kleindiek,  
Detlef/Watrin,  
Christoph (Hrsg.)  
(MüKoBilanzR) Münchener Kommentar  
Bilanzrecht, Band 2, Bilanzrecht, §§ 238 - 342e  
München 2013
- Henssler,  
Martin/Strohn, Lutz  
(Hrsg.)  
Gesellschaftsrecht, BGB, HGB, PartGG, GmbHG,  
GenG, UmwG, InsO, AnfG, IntGesR, 2. Aufl., Mi  
2014
- Herbert, Ulrich  
Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinn  
Körperschaften, BB 1991, 178 ff.
- Herrero Mallol, Carlos  
Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal  
Entidades sin Fines Lucrativos y de los Ince  
Fiscales al Mecenazgo, Fiscalidad de fundaciones  
entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo,  
Menor 2003
- Herzig, Norbert  
Rückstellungen wegen öffentlich-recht

- Verpflichtungen, insbesondere Umweltschutz, DB 1341 ff.
- Herzog, Michael Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen: Erfahrungen aus der Einführung von Swiss GAA 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2008, 383 ff.
- Hippel, Thomas von Begriffsbildung und Problemkreise der Nonprofit-Organisationen aus juristischer Sicht, in: Hopt, J./Hippel, Thomas von/Walz, W. Rainer (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, Tübingen 2005, S. 35 ff.
- Hof, Hagen/Bianchini-Hartmann, Maren/Richter, Andreas Stiftungen, Errichtung, Gestaltung, Geschäftstätigkeit, Steuern, 2. Aufl., München 2010
- Höhn, Ernst/Waldburger, Robert Steuerrecht, Band 1, Grundlagen, Grundbegriffe, Steuerarten, Interkantonales und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 1. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Geiser, Thomas (Hrsg.) Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1 - 456, 4. Aufl., Basel 2010
- Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (Hrsg.) Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 53 - 60, OR, Art. 1 - 6 SchlT AG, Art. 1 - 11 Übest Gm, 1. Aufl., Basel 2012
- Hopt, Klaus/Wiedemann, Herbert (Hrsg.) Aktiengesetz, Großkommentar, Dritter Band, §§ 70 - 100, 4. Aufl., Berlin 2008
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.) (HHSp) Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Band III, §§ 33 - 77 AO, Stand: 232. Lfg., Mai 2015, Köln 2015
- Hüffer, Uwe (Begr.)/Koch, Jens Aktiengesetz, 11. Aufl., München 2014

- Hüttche, Tobias Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen (GmbH) 1997, 1095 ff.
- Hüttemann, Rainer Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015
- Hüttemann, Rainer/Richter, Andreas/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.) Landesstiftungsrecht, Köln 2011
- Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan Der BFH als Wettbewerbshüter - Neue Rechtsprechung zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb, DB 2011, 3
- Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Köln/München 2007
- Hüttemann, Rainer Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590 ff.
- Hüttemann, Rainer Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584 ff.
- Hüttemann, Rainer Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, BMF-Schreiben vom 31.1.2014, DB0648945, DB 2014, 442 ff.
- Hüttemann, Rainer Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: Jakobs, Horst Heinrich/Eduard/Wilhelm, Jan/Ernst, Wolfgang/Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang, (FG Flume) Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Heidelberg 1999, 59 ff.
- Hüttemann, Rainer Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen. Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?, in: Hüttemann, Rainer/Fischer, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.) Profit Law Yearbook 2012/2013, Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-



- Organisationen, Hamburg 2013, S. 81 ff.
- Hüttemann, Rainer Unternehmensbewertung als Rechtsproblem, ZH (1998), 563 ff.
- Hüttemann, Rainer Zehn Thesen zur Haftung des Stiftungsvorstandes bei Anlageverluste des Stiftungsvermögens, npoR 20 ff.
- Hüttemann, Rainer Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561 ff.
- Jachmann, Monika/Meier-Behringer, Annette Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, BB 2006, 1
- Jahn, Ines Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine - Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, Diss., Aachen 2009
- Jakob, Dominique/Studen, Goran/Uhl, Matthias Verein - Stiftung - Trust, Entwicklungen 2011-2012
- Jakob, Dominique Das Stiftungsrecht der Schweiz zwischen Tradition und Funktionalismus, ZEV 2009, 165 ff.
- James, Estelle Economic Theories of the Nonprofit Sector: A Comparative Perspective, in: Anheier, Helmut K./Wolfgang (Hrsg.), The Third Sector, Comparative Studies of Nonprofit Organizations, Berlin 1990, S. 1-12
- Jauernig, Othmar (Begr.)/Stürner, Rolf (Hrsg.) Bürgerliches Gesetzbuch mit Allgemeinem Gleichbehandlungsgesetz (Auszug), Kommentar 80. Aufl., München 2014
- Jorquera Amores, José/Trascastro Rico, Maria Carmen Comentarios a la Ley de Derecho de Asociación Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, Málaga 2004
- Känzig, Ernst Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), Art. 1 - 44 WStB, Einleitung, Wehrsteuer der natürlichen Personen, 2. Aufl.,

- 1982
- Kieninger, Stefanie Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien im Hand  
Steuerrecht, BWNotZ 2000, 163 ff.
- Kiethe, Kurt Die Haftung des Stiftungsvorstands, NZG 2007, 81
- Kleibold, Thorsten Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im  
Rechnungslegungsrecht, Der Schweizer Treu  
2012, 870 ff.
- Klein, Franz/Orlopp, (AO) Abgabenordnung, einschließlich Steuerstra  
Gerd (Begr.) 12. Aufl., München 2014
- Koenig, Ulrich (Hrsg.) (AO) Abgabenordnung, §§ 1 - 368, Kommentar, 3.  
München 2014
- Kohlmann, Günter Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des C  
Geschäftsführers, Heidelberg 1990
- Koller, Ingo/Kindler, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 8. Aufl., Münche  
Peter/Roth, Wulf-  
Henning/Morck,  
Winfried
- Koller, Thomas/Schäfli, Geldflussrechnung und Anhang, Der Sch  
Ralph Treuhänder 2012, 880 ff.
- Koller, Thomas Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schw  
Walz, W. Rainer/Auer, Ludwig von/Hippel, Thom  
(Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in E  
Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonome  
soziologische Untersuchungen, Tübingen 2007, S. .
- Koss, Claus Rechnungslegung von Stiftungen, Von der Buchfi  
zur Jahresrechnung, Düsseldorf 2003
- Koss, Claus Anforderungen an die Rechenschaftspflicht  
gemeinnützigen Organisationen - Der UK-SOE  
Alternative zu den deutschen Regelungen, in:  
Hein/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, W.  
(Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2003, Köln 20  
113 ff.

- Krause, Nils                      Zur Rechtsnatur der unselbständigen Stiftung  
Anwendbarkeit des AGB-Rechts, BGH, Urteil  
12.3.2009 - III ZR 142/08, BB 2009, 1553
- Krimmer,  
Holger/Weitemeyer,  
Birgit/Kleinpeter,  
Saskia/Vogt,  
Benedikt/Schönfeld,  
Friedrich von                      Transparenz im Dritten Sektor, Eine wissenschaftliche  
Bestandsaufnahme, Hamburg 2014
- Krumnow,  
Jürgen/Sprißler,  
Wolfgang/Bellavite-  
Hövermann,  
Yvette/Kemmer,  
Michael/Alves,  
Silke/Brütting,  
Christian/Lauinger,  
Rolf H./Löw,  
Edgar/Naumann,  
Thomas K./Paul,  
Stephan/Pfitzer,  
Norbert/Scharpf, Paul  
(Hrsg.)                                  Rechnungslegung der Kreditinstitute, Kommentare  
deutschen Bilanzrecht unter Berücksichtigung  
IAS/IFRS, 2. Aufl., Stuttgart 2004
- Kühnberger, Manfred              Planmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen  
BB 1997, 87 ff.
- Kümpel, Andreas                      Die steuerliche Behandlung von Zweckbetrieben,  
1999, 93 ff.
- Kunowski, Stefan                      Änderung des IDW-Standards zu den Grundsätzen  
Durchführung von Unternehmensbewertungen,  
2005, 569 ff.
- Kunz, Peter V.                          Rundflug über's schweizerische Gesellschaftsrecht  
Auf., Bern 2012
- Kußmaul,  
Heinz/Meyering,                      BilMoG-Regierungsentwurf: Wen entlastet § 241a  
E?, DB 2008, 1445 ff.

- Stephan
- Kußmaul, Heinz/Meyering, Stephan Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 37.
- Küting, Karlheinz/Lam, Siu Bilanzierungspraxis in Deutschland, theoretisch empirische Überlegungen zum Verhältnis von HG IFRS, DStR 2011, 991 ff.
- Küting, Karlheinz Die Erfassung von erhaltenen und gewährten Zuschüssen im handelsrechtlichen Jahresabschluss (Teil I) Grundlagenbeitrag ergänzt um eine empirische Analyse, DStR 1996, 276 ff.
- Küting, Karlheinz Einführung in die Cash-Flow-Rechnung, DStR 1996, 276 ff.
- Lanter, Marco Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen, Zürich 1984
- Larkin, Richard F./DiTomasso, Marie Not-for-Profit GAAP 2013, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations, Hoboken, NJ 2013
- Leffson, Ulrich Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987
- Lehmann, Axel/Roth Pellanda, Katja Agenda für ein (besseres) Risikomanagement durch den Verwaltungsrat, GesKR 2009, 317 ff.
- Lehmann, Manfred Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281 ff.
- Lehmann, Manfred Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21. Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Hütte Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weite Birgit (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2012/2013 Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das der Non-Profit-Organisationen, S. 139 ff.
- Lehmann, Manfred Wesentlichen Änderungen in der Spendenbilanz durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB

- 2513 ff.
- Ley, Ursula Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden I  
gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, 626 ff.
- Löwe, Marion Rechnungslegung von Nonprofit-Organisa  
Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten  
Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland  
und Großbritannien, Diss., Berlin 2003
- Lutter, Marcus Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinn  
Spenden-Vereine, BB 1988, 489 ff.
- Madörin, Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung / Acco  
Bernhard/Bertschinger, and Auditing in Switzerland, Bern 2009  
Peter
- Mandach, Theophil v. Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steue  
Diss., Bern 1945
- Märkle, Rudi W./Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 12.  
Matthias Stuttgart/München/Hannover/Berlin/Weimar/Dresd  
2008
- Márquez Sillero, La Exención de las Fundaciones en el Impuesto  
Carmen Sociedades, Conforme a la Ley 49/2002, Las  
(Madrid) 2007
- Mattheus, Daniela Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität,  
2003, 254 ff.
- Maunz, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar, B  
Theodor/Schmidt- Stand: 45. Ergänzungslieferung (Dezember  
Bleibtreu, Bruno/Klein, München 2014  
Franz/Bethge, Herbert  
(Hrsg.)
- Mayer, Stefan Die Weiterentwicklung des Jahresabschluss  
Deutschland nach dem BilMoG, DStR 2009, 129 ff
- Meyer, Studie zur Rechnungslegung und Revision von so  
Beatrice/Passardi, Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treu  
Marco/Zöbeli, Daniel 2011, 698 ff.

- Meyer, Conrad Das Konzept der Swiss GAAP FER, TREX 2008, 3
- Michalski, Lutz (Hrsg.) Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz), Band II - 85 GmbHG, §§ 1 - 4 EGGmbHG, 2. Aufl., München 2010
- Moro Hernández, José Planes de Contabilidad de Francia, Portugal y España (Borrador). Su Adecuación a la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea, Diss., Madrid 1993
- Moxter, Adolf Das Realisationsprinzip - 1884 und heute, BB 1984, 11 ff.
- Moxter, Adolf Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, in: Baetge, Jörg/Moxter, Adolf/Schneider, Dieter (Hrsg.) (FS Leffson) Bilanzfragen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 87 ff.
- Moxter, Adolf Über Bilanztheorien, in: Kirsch, Hans-Jürgen/Schneider, Dieter (Hrsg.) (FS Baetge) Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, S. 405 ff.
- Moxter, Adolf Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Haverkamp, Hans (Hrsg.) (FS Goerdeler) Bilanz- und Konzernrechnungslegung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h.c. Reiner Goerdeler, Düsseldorf 1987, S. 361 ff.
- Müller, Kaspar FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige Organisationen, Nonprofit-Organisationen, Durchdenken des Rechnungswesens als spannenden und lohnenden Prozess, Der Schweizer Treuhänder 2002, 545 ff.
- Müller, Kaspar Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder 2003, 52 ff.
- Müller, Kaspar Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Swiss GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder 2009, 2
- Müller, Forschungs- und Entwicklungskosten nach

- Lukas/Mühlemann, Markus Rechnungslegungsrecht, AJP 2013, 1639 ff.
- Müller, Thorsten Vermögensverwaltung gemeinnütziger Stiftungen, ErbStB 2004, 212 ff.
- Müller, Welf/Rödder, Thomas (Hrsg.) Beck'sches Handbuch der AG, Gesellschaften, Steuerrecht - Börsengang, 2. Aufl., München 2009
- Müller, Welf/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.) Beck'sches Handbuch der GmbH, Gesellschaften, Steuerrecht, 4. Aufl., München 2009
- Muñoz Machado, Santiago/Cruz Amorós, Miguel/Lorenzo García, Rafael de (Hrsg.) Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo, Madrid 2005
- Neuhaus, Markus Steuerliche Aspekte des Rechnungslegungsrechts, Der Schweizer Steueranw. 2013, 808 ff.
- Neuhoff, Klaus Nonprofit-Insolvenzen (bei sogenannten Idealverwaltungen), NZI 2004, 486 ff.
- Nolte, Thomas Entwicklungen bei der Mittelverwendungsrechnung von gemeinnützigen Organisationen, DStR 2014, 1350 ff.
- Oetker, Hartmut (Hrsg.) (HGB) Kommentar zum Handelsgesetzbuch (HGB), 74. Aufl., München 2015
- Olavarría Iglesia, Jesús Comentarios a la Ley de Fundaciones, Valencia 2004
- Orth, Manfred Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz, W. (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Nonprofit-Sektor, Köln/Berlin/München 2004, S. 27 ff.
- Orth, Manfred Verluste gemeinnütziger Stiftungen, Vermögensverwaltung, DStR 2009, 1397 ff.
- Orth, Manfred Zur Rechnungslegung von Stiftungen, Überlegung

- Anlaß des IDW-Diskussionsetwurfs, DB 1997, 134
- Palandt, Otto (Begr.) Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl., München 2015
- Palao Taboada, Carlos Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien  
Walz, W. Rainer/Auer, Ludwig von/Hippel, Thom  
(Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa  
Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische  
soziologischen Untersuchungen, Tübingen 2007,  
ff.
- Passardi, Marco/Fontana, Marco Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach  
Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2008,  
ff.
- Paulick, Andreas Das Ende der „gGmbH“ im Gemeinnützigkeitsrecht  
DNotZ 2008, 167 ff.
- Peemöller, Volker Unternehmensbewertung und funktionale Bilanzierung  
H./Hüttche, Tobias (Teil II), DStR 1993, 1344 ff.
- Peiker, Peter Modellentwurf für ein Landesstiftungsgesetz, ZStR  
47 ff.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Gesetze, Materialien,  
Erläuterungen, München 2009
- Radtke, Henning Einwilligung und Einverständnis der Gesellschaft  
der sog. GmbH-rechtlichen Untreue (II), GmbHR  
361 ff.
- Reich, Markus Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, AStR  
(1989/1990), 465 ff.
- Reichert, Bernard Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl.  
2010
- Reuter, Dieter Stiftungsrechtliche Vorgaben für die Verwaltung  
Stiftungsvermögens, NZG 2005, 649 ff.
- Richter, Andreas Aktuelle Änderungen in den Landesstiftungsgesetzen  
ZEV 2005, 517 ff.
- Riemer, Hans Michael Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60-89bis ZGB)  
den Allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen



- Personen (Art. 52-59 ZGB), Bern 2012
- Roberto, Vito/Trüeb, Hans Rudolf (Hrsg.) Handkommentar zum Schweizer Privatrecht Personengesellschaften und Aktiengesellschaft 530-771 OR, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012
- Roberto, Vito/Trüeb, Hans Rudolf (Hrsg.) Handkommentar zum Schweizer Privatrecht - (Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapierbucheffektengesetz (Art. 772 - 1186 OR und BE 1. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012
- Rödel, Thomas Rechtsfolge einer verlustbringenden Anlage Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754 ff.
- Rodloff, Frank/Drabe, Kai Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter, ZIP 2003, 2284 ff.
- Römermann, Volker (Hrsg.) Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 3. Aufl., München 2014
- Rosenski, Natalie Die wirtschaftliche Bedeutung des Dritten Sektors Statistisches Bundesamt, Wirtschaft und Statistik 2012, S. 209 ff.
- Rua Alonso de Corrales, Enrique Contabilidad de Fundaciones, Manual Práctico, 1. Aufl., Madrid 2006
- Rumo-Jungo, Alexandra/Schmid, Jörg/Schnyder, Bernhard/Tuor, Peter Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009
- Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland (Hrsg.) (MüKoBGB) Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, Allgemeiner Teil, §§ 1-151, 6. Aufl., München 2012
- Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland (Hrsg.) (MüKoBGB) Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, Schuldrecht, Allgemeiner Teil, §§ 241 - 432, 6. Aufl., München 2012
- Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland (Hrsg.) (MüKoBGB) Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 4, Schuldrecht, Besonderer Teil, §§ 611 - 704, EFZG, TzBfG, KSchG, 6. Aufl., München 2012

2012

- Säcker, Franz  
Jürgen/Rixecker,  
Roland/Oetker,  
Hartmut (Hrsg.) (MüKoBGB) Münchener Kommentar zum Bürger  
Gesetzbuch, Band 5, Schuldrecht, Besonderer Teil  
705 - 835, Partnerschaftsgesellschafts  
Produkthaftungsgesetz, 6. Aufl., München 2013
- Sala Reixachs, Alberto Comentarios al Código de Comercio, Doctr  
(Hrsg.) Jurisprudencia, Adaptadas a la nueva Ley  
Enjuiciamiento, Band 1, Barcelona 2002
- Sandberg, Berit Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung  
Stiftungen, Entwurf eines stiftungsspezifischen  
Pendants, Habil.-Schr., Baden-Baden 2001
- Sandberg, Berit Rechnungslegung von Stiftungen - Überlegung  
Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften, ZH  
(2000), 155 ff.
- Sassen,  
Remmer/Führer,  
Ira/Behrmann,  
Maximilian Aktuelle nationale und internationale Entwicklung  
Rechnungslegung von Stiftungen, BB 2014, 619 ff.
- Schäfer, Peter Publizitätsgesetz, Baden-Baden 2012
- Schauhoff, Stephan (Handbuch) Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3.  
(Hrsg.) München 2010
- Schauhoff, Stephan Gemeinnützigkeitsrecht: Zum zulässigen Aufwand  
Spendensammeln, DStR 2002, 1694 ff.
- Schauhoff, Stephan Verlust der Gemeinnützigkeit durch Verluste?,  
1998, 701 ff.
- Schauhoff, Stephan Wertberichtigungen im Stiftungsver  
Stiftungsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, Stiftung  
Gemeinnützigkeitsrecht, bilanzielle Darstellung,  
2004, 471 ff.
- Scheiwiller, Beat Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen  
Einkommen und Vermögen, Diss., Zürich 1982
- Scherer, Stephan Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 4.

- (Hrsg.) München 2014
- Schindler, Ambros      Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftung  
Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stift  
Ziele - Projekte - Management - Rechtliche Gest  
2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 273 ff.
- Schlaich, Klaus      Das Bundesverfassungsgericht, Stellung, Ver  
(Begr.)/Korioth, Stefan Entscheidungen, Ein Studienbuch, 10. Aufl., Mü  
2015
- Schlüter,  
Andreas/Stolte, Stefan      Stiftungsrecht, Erscheinungsformen und Errichtu  
Stiftung,      Stiftungsaufsicht,      Verwaltung  
Stiftungsvermögens,      Stiftungssteue  
Rechnungslegung und Publizität, Internati  
Stiftungsrecht, mit Mustern, 2. Aufl., München 201
- Schmidt, Karsten      (MüKoHGB),      Münchener      Kommentar  
(Hrsg.)      Handelsgesetzbuch, Band 2, Zweites  
Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft,  
Abschnitt. Offene Handelsgesellschaft, §§ 105 - 1  
Aufl., München 2011
- Schmidt, Karsten      (MüKoHGB),      Münchener      Kommentar  
(Hrsg.)      Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes  
Handelsbücher, §§ 238-342e HGB, 3. Aufl., Mi  
2013
- Schmidt, Karsten      Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/Mi  
2002
- Schmidt, Karsten      Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Verein  
Eine Studie über Erwerb und Verlust der Rechtsfä  
nichtwirtschaftlicher und wirtschaftlicher V  
Heidelberg 1984
- Schmidt, Karsten      Der Vereinszweck nach dem Bürgerlichen Geset  
BB 1987, 556 ff.
- Schnitger,  
Arne/Bildstein,  
Christoph      Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierle  
Wirtschaftliches Eigentum und UntStRefG 2008  
2008, 202 ff.

- Schönenberg, Daniela Venture Philanthropy in Europa - Unternehmen  
Stiftungstätigkeit der neuen Generation, in: Francesco A. (Hrsg.), Der Generationenwechsel  
Stiftungslandschaft, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 95
- Schotenroehr, Harald/Schotenroehr, Marc Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung  
steuerbegünstigten Körperschaften, Die Zuführung  
freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, DStR  
1161 ff.
- Schröder, Friedrich Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung  
§§ 55 und 58 AO, Ein ökonomisches Verfahren  
Ermittlung und Darstellung, DStR 2005, 1238 ff.
- Schüle, Kurt Dichtung und Wahrheit zum Rechnungslegung  
Der Schweizer Treuhänder 2008, 995 ff.
- Schumacher, Almut Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen,  
Aachen 2001
- Schütz, Robert/Runte, Julia Das Ehrenamtsstärkungsgesetz - neue Impulse für  
Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261 ff.
- Schwalme, Sebastian Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung  
Stiftungen, Vermögensausstattung, Bestandserhaltung  
Kapitalanlage, Diss., Berlin 2010
- Segna, Ulrich Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen  
Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 156 ff.
- Seltmann, Werner Rechtsfolgen einer wirtschaftlichen Betätigung  
Idealvereinen - Bemerkungen zur Kolping  
Entscheidung des BGH vom 10.12.2007, II ZR 2  
DStR 2008, 1443 ff.
- Serrano Moracho, Francisco Contabilidad sectorial: Entidades sin ánimo de  
Madrid 2012
- Siegel, Theodor Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen  
und Stiftungen, in: Walz, W. Rainer/Hütte  
Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten (Hrsg.)  
Profit Law Yearbook 2006, Köln/Berlin/München  
S. 177 ff.

- Simsa, Ruth/Meyer, Michael/Badelt, Christoph (Hrsg.) Handbuch der Nonprofit Organisation, Strukture Management, 5. Aufl., Stuttgart 2013
- Sörgel, Theodor (Begr.)/Siebert, W. (Hrsg.) Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz Nebengesetzen, Band 1, Allgemeiner Teil, §§ 1 - 1 Aufl., Stuttgart 2000
- Spiegel, Harald/Römer, Stephan Die Realisierung von Spendenerträgen in Rechnungslegung von Spenden samm Organisationen, npoR 2010, 100 ff.
- Staudinger, Julius von (Begr.)/Haas, Ulrich/Kanzleiter, Rainer/Olshausen, Wolfgang Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 5, Er §§ 2265 - 2338 (Gemeinschaftliches Test Erbvertrag, Pflichtteil), 13. Aufl., Neubearbeitung Berlin 2006
- Staudinger, Julius von (Begr.)/Habermann, Norbert/Weick, Günter Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch Allgemeiner Teil, §§ 21 - 79 (Allgemeiner Teil Aufl., Neubearbeitung 2005, Berlin 2005
- Staudinger, Julius von (Begr.)/Habermeier, Stefan Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2, der Schuldverhältnisse, §§ 705 - 740 (Gesellschaftsrecht), 13. Aufl., Bearbeitung 2003, 2003
- Staudinger, Julius von (Begr.)/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch Allgemeiner Teil, §§ 80 - 89 (Stiftungsrecht), 13. Neubearbeitung 2011, Berlin 2011
- Stjerna, Ingve Björn Pflicht des Schuldners zur Vorlage von Beleg Rahmen der Auskunft und Rechnungslegung, 2011, 789 ff.
- Stock, Remmert A. Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nor Bereich, NZG 2001, 440 ff.
- Studen, Goran Die Dachstiftung, Das Tragen und Verwalte

- Unterstiftungen unter dem Dach einer selbstä  
Stiftung, Diss., Basel 2011
- Suter, Daniel/Teitler-  
Feinberg, Evelyn Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Entlastu  
KMU?, Der Schweizer Treuhänder 2012, 834 ff.
- Swiss GAAP FER,  
Stiftung für (Swiss GAAP FER 2012/2013) Fachempfehlung  
Fachempfehlungen zu Rechnungslegung 2012/13, Zürich 2012  
Rechnungslegung  
(Hrsg.)
- Swiss GAAP FER,  
Stiftung für (Swiss GAAP FER) Fachempfehlungen  
Fachempfehlungen zu Rechnungslegung 2014/2015, St. Gallen 2014  
Rechnungslegung  
(Hrsg.)
- Teitler-Feinberg,  
Evelyn Swiss GAAP FER Rahmenkonzept mit Praxi  
Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2006, Der Sch  
Treuhänder 2005, 236 ff.
- Teitler-Feinberg,  
Evelyn Was das neue Rechnungslegungsgesetz für  
beinhaltet, TREX 2012, 82 ff.
- Theile, Carsten Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, Be  
zu DStR 18, 2009, S. 21 ff.
- Thiel, Jochen Die zeitnahe Mittelverwendung - Aufgabe und  
gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, 1900 ff.
- Torvisco Manchón,  
Beatriz Los Principios constables del PGC, Working  
2006/01, Madrid 2006
- Trümpy, Balthasar Die Gemeinnützigkeit im Recht der d  
Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts  
Schenkungssteuern, Diss., Zürich 1987
- Turner,  
Nikolaus/Doppstadt,  
Joachim Die Stiftung - eine Möglichkeit indivi  
Nachfolgegestaltung, DStR 1996, 1448 ff.
- Ullrich, Benjamin D. Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigke

- gemeinnützige GmbH und andere Rechtsform Spannungsfeld von Gesellschafts- und Steuerrecht, Köln 2011
- Vela Bargues, José Manuel El Concepto de Imagen Fiel en el Nuevo normative de la Contabilidad pública española, I 1994
- Villacorta Hernández, Miguel Ángel Posibles soluciones a problemas de la normali contable, Madrid 2003 - 2004
- Vogelbusch, Friedrich Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegur Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von II HFA 14, DB 2006, 1967 ff.
- Vogt, Benedikt Publizität im Stiftungsrecht, Analyse der gel Rechtslage und Vorschläge für eine umfassende I der stiftungsrechtlichen Publizität, Diss., Hamburg
- Wachter, Thomas Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis 2001
- Wagner, Wilfried (Hrsg.) Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, mit Umsatz Durchführungsverordnung, Einfuhrumsatz Befreiungsverordnung, EG-Mehrwert Systemrichtlinie, Mehrwert Durchführungsverordnung, EGRichtlinie 2008 Dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Komr Stand: 74. Ergänzungslieferung, April 2015, Mi 2015
- Waldner, Wolfram/Schweyer, Gerhard/Wörle-Himmel, Christof (Sauter/Schweyer/Waldner) Der eingetragene \ Gemeinverständliche Erläuterung des Vereinsrecht Berücksichtigung neuester Rechtsprechung Formulareil, 19. Aufl., München 2010
- Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftung der juristischen Personen des öffentlichen Rec Aufl., München 2009
- Walter, Oskar/Golpayegani, Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsf Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, 70

Isabel Nazari

- Walz, W. Rainer Das Verhältnis von Bestandserhaltung und Thesaur bei gemeinnützigen Stiftungen, in: Wagner, W./Walz, W. Rainer (Hrsg.), Zweckerl gemeinnütziger Stiftungen durch z Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, ökonomische und rechtliche Analyse, Baden- 1997, S. 65 ff.
- Walz, W. Rainer Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen Hopt, Klaus J./Hippel, Thomas von/Walz, W. (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wir und Gesellschaft, Theorien - Analysen - Co Governance, Tübingen 2005, S. 259 ff.
- Wanden-Berghe Contabilidad financiera II, Madrid 2012  
Lozano, José Luis (Hrsg.)
- Wanden-Berghe Contabilidad financiera, Nuevo Plan Gener  
Lozano, José Luis Contabilidad y de PYMES, 3. Aufl., Madrid 2009  
(Hrsg.)
- Weitemeyer, Verbesserte Transparenz und Non-Profit Gove  
Birgit/Vogt, Benedikt Kodex für NPOs, NZG 2014, 12 ff.
- Wellhöfer, Die Haftung von Vorstand, Aufsic  
Werner/Peltzer, Wirtschaftsprüfer, mit GmbH-Geschäftsführer, Mi  
Martin/Müller, Welf 2008
- Westebbe, Achim Die Stiftungstreuhand, Eine Untersuchung  
Privatrechts der unselbständigen gemeinnützigen S  
mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf den cha  
trust, Diss., Baden-Baden 1993
- Wiesner, Jens Korporative Strukturen bei der Stiftung bürge  
Rechts, Zu den Möglichkeiten und Grenzen  
Satzungsänderungen durch Organbeschluss,  
Hamburg 2012
- Winnefeld, Robert Bilanz-Handbuch, Handels- und Steuer



- Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS Rechnungslegung, 5. Aufl., München 2015
- Wipfli, Hans Besteuerung der Vereine, Stiftungen und ü juristischen Personen, nach den Bundesgesetzen und StHG) und den kantonalen Steuerordnungen besonderer Berücksichtigung der privat-öffentlichrechtlichen Grundlagen, Muri/Bern 2000
- Wochner, Georg Die Stiftungs-GmbH, DStR 1998, 1835 ff.
- Wotschofsky, Stefan/Mairock, Joachim Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, 2002, 972 ff.
- Zerey, Jean-Claude (Hrsg.) Finanzderivate, Rechtshandbuch, 3. Aufl., 1 Baden/Wien/Zürich/Basel/Genf 2013
- ZEWO Stiftung Methodik zur Berechnung des administrativen Auf Die Einnahmen- und Kostenstruktur gemeinn Organisationen, abzurufen <https://www.zewo.ch/Dokumente/Spendenstatistik/Methodik-vollstandig>, abgerufen am 13. Juli 2015
- Zihler, Florian Überblick über das neue Rechnungslegungsrech Schweizer Treuhänder 2012, 806 ff.
- Zimmermann, Klaus Aktueller Überblick über das deutsche Stiftung NJW 2011, 2931 ff.
- ZiviZ - Zivilgesellschaft in Zahlen (Hrsg.) ZiviZ - Survey 2012, Zivilgesellschaft verstehen, 2013
- Zöbeli, Daniel Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationer praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, 2007
- Zöbeli, Daniel/Exer, Arthur/Baumann, Andreas Rechnungswesen, Revision und Steuern für V Zürich 2010

- Zöbeli, Daniel/Neubert, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen  
Luzius Rechnungslegung, Revision, Internes Kontrollsystem (IKS), Sanierung und Vermögensanlage, Zürich 2010
- Zöllner, Wolfgang/Noack, Ulrich (Hrsg.) Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Band 2/1, § 94 AktG, 3. Aufl., Köln 2010
- Zurkinden-Erismann, Linda Leistungsverpflichtungen von klassischen Stiftungen  
Amstutz, Esther/Gächter, Thomas/Kölsch/Hanspeter/Lauener, Michael/Vetter-Schindler/Isabelle/Walser, Hermann/Zurkinden-Erismann, Leistungsverpflichtungen von Pensionskassen und klassischen Stiftungen, Bern 2011, S. 131 ff.
- Zweifel, Martin/Athanas, Peter (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 2002

# Fußnoten

---

- <sup>1</sup> Bundesverband Deutscher Stiftungen, [http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung\\_und\\_Statistik/Statistik\\_2014.pdf](http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2014.pdf)
- <sup>2</sup> V & M Service GmbH, <http://www.npo-info.de/vereinsstatistik/2014/>.
- <sup>3</sup> Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen vom 11.05.2010, BT-Drs. 17/1712.
- <sup>4</sup> Ziviz-Survey 2012, S. 82; die 8.500 Genossenschaften bilden bereits heute die kleinste Gruppe. Die Zahl der Neugründungen von Genossenschaften liegt weit hinter derjenigen der anderen Rechtsformen zurück. Mehr als ein Drittel der Genossenschaften wurde bereits vor 1945 gegründet. Der Ziviz - Survey geht zudem von lediglich 727 gemeinnützigen Genossenschaften zum Zeitpunkt der Recherche Anfang 2012 aus. Diese Arbeit konzentriert sich daher auf den Verein, die unterschiedlichen Formen der Stiftung und die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften; Ziviz-Survey, S. 17, 79.
- <sup>5</sup> Vorläufige Ergebnisse, Bundesregierung, BT-Drs. 17/1712.
- <sup>6</sup> Ziviz-Survey 2012, S. 9; 2007; vgl. auch *Rosenski*: Die wirtschaftliche Bedeutung des Dritten Sektors, in: Statistisches Bundesamt, Wirtschaft und Statistik, S. 209, 217.
- <sup>7</sup> *Rosenski*: Die wirtschaftliche Bedeutung des Dritten Sektors, in: Statistisches Bundesamt, Wirtschaft und Statistik, S. 209, 214.
- <sup>8</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 88; *ders.*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1561; *Walter/Golpayegani*: „Keine einheitliche[n] und ausführbare[n] Vorschriften für Form und Inhalt der Rechnungslegung von Stiftungen“, *dies.*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, 701, 703; *Weitemeyer/Vogt*: Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 14.
- <sup>9</sup> Einen hilfreichen Überblick über die Rechnungslegungsvorschriften für den Dritten Sektor bietet das Gutachten von *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, 2014, insbesondere ab S. 72.
- <sup>10</sup> Vgl. die Darstellung von *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 6 f.
- <sup>11</sup> *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, S. 127; *ders.*: Die ungeschmälerterte Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 792; *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 80; *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non

- Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 92 f.; *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, *npoR* 2010, 100, 102 f.; *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1967 ff.; vgl. auch *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, *DStR* 2004, 371, 371 ff.
- <sup>12</sup> Deutscher Kulturrat: Start der Initiative Transparente Zivilgesellschaft, Deutscher Kulturrat online; *Diekmann/Rickens*: Forderung nach Regulierung: „Der gemeinnützige Sektor ist intransparent“, *Spiegel Online*; *Geissler/Spitz*: Intransparenz im Sport, *Scheinwerfer* 48 (Juli 2010), S. 11.
- <sup>13</sup> Siehe beispielhaft die Presseartikel zu folgenden Organisationen: UNICEF: Spendenskandal bei UNICEF, Sieben Millionen Euro Schaden, [Süddeutsche.de](http://Sueddeutsche.de) vom 17.05.2010; Menschen für Menschen: Karlheinz Böhm's „Menschen für Menschen“, Vorwürfe mit Zerstörungskraft, [Süddeutsche.de](http://Sueddeutsche.de) vom 07.02.2013; Greenpeace: Spenden-Skandal bei Greenpeace: Mitarbeiter verzoockt 3,8 Millionen Euro, *The Huffington Post* vom 15.06.2014.
- <sup>14</sup> Vgl. *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, *DStR* 2004, 371, 371 ff.; *Walter/Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, *DStR* 2000, 701, 703.
- <sup>15</sup> *Wellhöfer*, in: *Wellhöfer/Peltzer/Müller*, Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer, § 4 Rn. 113 f.
- <sup>16</sup> Bspw. *Jahn*, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, 2009; *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, 2003; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, 2001.
- <sup>17</sup> Bspw. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, 2010; *Jahn*, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, 2009; *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, 2003; zur Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen nach IFRS vgl. *Bassen*, Internationale Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, 2012.
- <sup>18</sup> Bspw. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, 2010.
- <sup>19</sup> Vgl. *Jachmann/Meier-Behringer*: Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, *BB* 2006, 1823.
- <sup>20</sup> Statt vieler *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, *NZG* 2001, 440.
- <sup>21</sup> *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, Grundlegung, Rn. 10-14.
- <sup>22</sup> Vgl. *Larkin/DiTommaso*, Not-for-Profit GAAP 2013, S. 3.
- <sup>23</sup> Vgl. v. *Hippel*: Begriffsbildung und Problemkreise der Nonprofit-Organisationen aus juristischer Sicht, in: *Hopt/v. Hippel/Walz*, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft (Hrsg.), S. 35, 44.
- <sup>24</sup> *James*, Economic Theories of the Nonprofit Sector, in: *Anheier/Seibel* (Hrsg.), *The Third Sector*, S. 21, 21.

- <sup>25</sup> *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 782; *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, 440, 441.
- <sup>26</sup> *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, 440, 441.
- <sup>27</sup> *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, 440, 441.
- <sup>28</sup> Vgl. v. *Hippel*: Begriffsbildung und Problemkreise der Nonprofit-Organisationen aus juristischer Sicht, in: Hopt/v. Hippel/Walz, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft (Hrsg.), S. 35, 41.
- <sup>29</sup> *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 3.2 ff.; *Burgard*: Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, 697, 699; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 1 Rn. 44.
- <sup>30</sup> *Schlüter*, in: Hensler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 80 BGB Rn. 1. Die Anerkennung erfolgt dabei rückwirkend, üblicherweise im Dreijahresrhythmus, vgl. OFD Koblenz vom 21.4.2008, S 2729 A - St 33 1.
- <sup>31</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 25; vgl. zur Mittel- und Vermögensbindung Herbert: Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1991, 178; weitere Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts werden im Zusammenhang mit ihrer Abbildung und Kontrolle im Jahresabschluss erläutert.
- <sup>32</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 14 Rn. 6; BFH, Urteil vom 25.5.2011, I R 60/10, BFHE 234, 59, 60; Urteil vom 27.3.2001, I R 78/99, BFHE 195, 239, 240.
- <sup>33</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 14 Rn. 8 ff.; BFH, Urteil vom 25.5.2011, I R 60/10, BFHE 234, 59, 60; Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft: BFH, Urteil vom 27.3.2001, I R 78/99, BFHE 195, 239.
- <sup>34</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 14 Rn. 2.
- <sup>35</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 65 Rn. 2; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 65 Rn. 1; *Hüttemann/Schauhoff*: Der BFH als Wettbewerbshüter, DB 2011, 319, 319; *Kümpel*: Die steuerliche Behandlung von Zweckbetrieben, DStR 1999, 93, 94; BFH, Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BFHE 244, 195, 204 f.
- <sup>36</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 65 Rn. 4; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 65 Rn. 8; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 7 Rn. 84.
- <sup>37</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 65 Rn. 3; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 65 Rn. 5; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 7 Rn. 85; BFH, Urteil vom 13.6.2012, I R 71/11; Urteil vom 22.4.2009, I R 15/07, BFHE 224, 405, 407.
- <sup>38</sup> *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 7 Rn. 87; vgl. zur restriktiven Handhabung der §§ 66 ff. AO *Hüttemann/Schauhoff*: Der BFH als Wettbewerbshüter, DB 2011, 319, 319 ff.
- <sup>39</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 51 Rn. 4.
- <sup>40</sup> *Koenig*, in: Koenig, AO, § 51 Rn. 15.
- <sup>41</sup> *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, 440, 444.
- <sup>42</sup> *Ullrich*, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 81.
- <sup>43</sup> *Schauhoff*, Handbuch, § 3 Rn. 5.

- <sup>44</sup> *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 291 ff.; *Reuter*, in: MüKoBGB, Vorbem. zu §§ 80 - 88 BGB Rn. 124; *Schlüter*, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 80 Rn. 11.
- <sup>45</sup> *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 781; *Fischer/Ihle*: Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen, DStR 2008, 1692, 1692; *Neuhoff*, in: Sörgel, BGB, Vorbem. zu § 80 Rn. 9; „Leitbild“, *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341.
- <sup>46</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 2 f.
- <sup>47</sup> Vgl. *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 4 ff, 68 ff.; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 81 Rn. 3.
- <sup>48</sup> *Andrick/Suerbaum*: Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, NJW 2002, 2905, 2907; *Burgard*: Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, 697, 698; *Ellenberger*, in: Palandt, § 80 Rn. 4; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, § 80 Rn. 2 ff.; *Mansel*, in: Jauernig, BGB, §§ 80 - 84 Rn. 4; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 81 Rn. 56; *Schlüter*, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 80 BGB Rn. 20; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 2 Rn. 84.
- <sup>49</sup> *Fischer/Ihle*: Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen, DStR 2008, 1692, 1692; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 5; *Reuter*, in: MüKoBGB, Vorbem. zu § 80 Rn. 79; *Schauhoff*, Handbuch, § 3 Rn. 2, 80 ff.; *Zimmermann*: Aktueller Überblick über das deutsche Stiftungsrecht, NJW 2011, 2931, 2932.
- <sup>50</sup> *Zimmermann*: Aktueller Überblick über das deutsche Stiftungsrecht, NJW 2011, 2931, 2932.
- <sup>51</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 7 Rn. 7; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 5; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 83 Rn. 14, § 85 Rn. 11.
- <sup>52</sup> Siehe *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 192; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 1, 12; vgl. auch *Reuter*, MüKoBGB, § 80 Rn. 62.
- <sup>53</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 193, 195.
- <sup>54</sup> *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel A Rn. 47; Westebbe, Die Stiftungstreuhand, S. 35 ff., 38.
- <sup>55</sup> *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel A Rn. 47; vgl. auch *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, S. 116.
- <sup>56</sup> *V. Campenhausen/Stumpf*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 2 Rn. 5; *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 36 Rn. 180 ff.
- <sup>57</sup> *Fischer*: Das Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der landesrechtlichen Anwendung in Baden-Württemberg und steuerrechtlicher Aspekte, BWNotZ 2005, 97, 99.
- <sup>58</sup> *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 8 Rn. 26; *Rengers*, in: Blümich, KStG, § 1 Rn. 110.

- <sup>59</sup> Grundlegend: BGH, Urteil vom 12.3.2009, III ZR 142/08, BGHZ 180, 144, Anmerkung *Krause*, BB 2009, 1553; *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 36 Rn. 35; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 3 Rn. 186; *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand, S. 65 ff.; a.A.: *Reuter*, in: MüKoBGB, Vorbem. zu § 80 Rn. 87 ff.: immer Schenkung unter Auflage.
- <sup>60</sup> *Fischer*: Das Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der landesrechtlichen Anwendung in Baden-Württemberg und steuerrechtlicher Aspekte, BWNotZ 2005, 97, 98; *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 36 Rn. 28 ff.; *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand, S.37.
- <sup>61</sup> *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel A Rn. 54.
- <sup>62</sup> *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel A Rn. 54; BFH v. 29.01.2003, I R 106/00, NVwZ 2003, 1020, 1021; der BFH ordnete in dieser Entscheidung eine von einer Stadt und damit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft verwaltete treuhänderische Stiftung als nichtrechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts ein. Das OVG Münster hatte dieselbe Stiftung zuvor als nichtrechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts qualifiziert, vgl. OVG Münster, DÖV 1985, 983.
- <sup>63</sup> *Reuter*, in MüKoBGB, § 22 Rn. 1.
- <sup>64</sup> Vgl. *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, § 21 Rn. 2; *Mansel*, in: Jauernig, BGB, § 21 Rn. 4; die Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem und nichtwirtschaftlichem (Ideal-)Verein vollzieht sich anhand des manifestierten Vereinszwecks, vgl. *Schmidt*: Der Vereinszweck nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch, BB 1987, 556, 558.
- <sup>65</sup> *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, § 21 Rn. 13; *Waldner/Wörle-Himmel*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein Rn. 26 f.
- <sup>66</sup> *Van Randenborgh*, in: Schauhoff, Handbuch, § 2 Rn. 6.
- <sup>67</sup> Tut sie dies nicht, bleibt es bei den gesetzlichen Mindestanforderungen gem. §§ 26, 36 f. BGB, vgl. *van Randenborgh*, in: Schauhoff, Handbuch, § 2 Rn. 37 f.
- <sup>68</sup> *Van Randenborgh*, in: Schauhoff, Handbuch, § 2 Rn. 29.
- <sup>69</sup> *Waldner/Wörle-Himmel*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein Rn. 482 ff.
- <sup>70</sup> *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 113 ff.; *ders.*, Gesellschaftsrecht, S. 670 ff.; *Märkle/Alber*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, S. 27 f.; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 28 ff.
- <sup>71</sup> *K. Schmidt*, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 144 ff.; *ders.*; Gesellschaftsrecht, S. 672 f.; *Eyles*: Die Auslagerung unternehmensübergreifender Tätigkeiten auf rechtsfähige Vereine - Ein Beitrag zur Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein nach §§ 21, 22 BGB, NJW 1996, 1994, 1995; *Märkle/Alber*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, S. 28; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 32 ff.; BayObLG, Beschluss vom 8.4.1998, 3 Z BR 302/97, NZG 1998, 606, 606.

- <sup>72</sup> K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 150 ff.; ders., Gesellschaftsrecht, S. 673 ff.; Eyles: Die Auslagerung unternehmensübergreifender Tätigkeiten auf rechtsfähige Vereine - Ein Beitrag zur Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein nach §§ 21, 22 BGB, NJW 1996, 1994, 1996; Reuter, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 35 f.; BayObLG, Beschluss vom 8.4.1998, 3 Z BR 302/97, NZG 1998, 606, 606.
- <sup>73</sup> Märkle/Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, S. 28; LG Frankfurt vom 17.6.1994, 2/9 T 214/94, NJW 1996, 2039, 2040.
- <sup>74</sup> Märkle/Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, S. 28; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 670.
- <sup>75</sup> Reuter, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 53 f.; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 679.
- <sup>76</sup> Reuter, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 55; K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 73 ff.; ders., Gesellschaftsrecht, S. 679 ff.
- <sup>77</sup> Reuter, in: MüKoBGB, § 22 Rn. 55; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 680.
- <sup>78</sup> BVerwG, Urteil vom 24.4.1979, I C 8.74, BVerwGE 58, 26.
- <sup>79</sup> Im weiteren Verlauf dieser Untersuchung wird der wirtschaftliche Verein deshalb nicht mehr berücksichtigt.
- <sup>80</sup> Vgl. Reuter, in: MüKoBGB, § 54 Rn. 1; Märkle/Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, S. 31.
- <sup>81</sup> Reuter, in: MüKoBGB, § 54 Rn. 71.
- <sup>82</sup> Grundlegend: BGH, Urteil vom 29.1.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.
- <sup>83</sup> Körber, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 80.
- <sup>84</sup> Ellenberger, in: Palandt, BGB, § 54 Rn. 1; Ulmer/Schäfer, in: MüKoBGB, Vorbem. zu § 705 Rn. 136.
- <sup>85</sup> Seltmann: Rechtsfolgen der wirtschaftlichen Betätigung von Idealvereinen - Bemerkungen zur Kolpingwerk-Entscheidung des BGH vom 10.12.2007, II ZR 239/05, DStR 2008, 1443, 1444.
- <sup>86</sup> Lambrecht, in: Gosch, KStG, § 1 Rn. 86;
- <sup>87</sup> Paulick: Das Ende der „gGmbH“ im Gemeinnützigkeitsrecht?, DNotZ 2008, 167, 168; kritische aber zustimmende Auseinandersetzung mit der Öffnung der GmbH für gemeinnützige Zwecke: Ullrich, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 99 ff., 46 ff.
- <sup>88</sup> Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 2.13 ff.
- <sup>89</sup> Paulick: Das Ende der „gGmbH“ im Gemeinnützigkeitsrecht?, DNotZ 2008, 167, 168.
- <sup>90</sup> Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 2.15; Ullrich, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 246.
- <sup>91</sup> Ullrich, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 277 f.
- <sup>92</sup> Grabau: Die gemeinnützige GmbH im Steuerrecht, DStR 1994, 1032, 1034; Ullrich, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 279 ff.
- <sup>93</sup> Wochner: Die Stiftungs-GmbH, DStR 1998, 1835, 1835.
- <sup>94</sup> Wochner: Die Stiftungs-GmbH, DStR 1998, 1835, 1835.
- <sup>95</sup> Ullrich, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 240 ff.
- <sup>96</sup> Vgl. zum handelsrechtlichen Jahresabschluss BT-Drucks. 16/10067; dies



- verdeutlicht für den handelsrechtlichen Jahresabschluss bspw. der Grundsatz der Wesentlichkeit, der sich ausdrücklich an den Informationsinteressen der Abschlussadressaten orientiert, siehe *Ebke*, in: MüKoHGB, § 317 Rn. 68.
- <sup>97</sup> Weite Auslegung des Begriffs der Stakeholder, vgl. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 83.
- <sup>98</sup> Vgl. *Horak/Baumüller*, in: Simsa/Meyer/Badelt, Handbuch der Nonprofit-Organisation, S. 321 f.; für die Stiftung: *Turner/Doppstadt*: Die Stiftung - eine Möglichkeit individueller Nachfolgegestaltung, DStR 1996, 1448, 1452; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1463.
- <sup>99</sup> *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 238 Rn. 1; *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 85; *Küting/Lam*: Bilanzierungspraxis in Deutschland, theoretische und empirische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS, DStR 2011, 991, 991.
- <sup>100</sup> Vgl. *Horak/Baumüller*, in: Simsa/Meyer/Badelt, Handbuch der Nonprofit-Organisation, S. 321 f.
- <sup>101</sup> *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32; *Wachter*, Stiftungen, Teil B Rn. 176; *Sandberg*: Rechnungslegung von Stiftungen, ZHR 164, 155, 161.
- <sup>102</sup> Vgl. *Moxter*: Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: FS Goerdeler, S. 361, 369; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Einführung Rn. 2; *Sangen-Emden*, in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 2, § 21 Rn. 2, Bd. 1, § 62 Rn. 2.
- <sup>103</sup> Für Kaufleute: *Clemm*: Unternehmerische Rechnungslegung, Aufgaben, Möglichkeiten und Grenzen, in: FS Goerdeler, S. 93, 97; *Moxter*: Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: FS Goerdeler, S. 361, 369 f.
- <sup>104</sup> Siehe Nr. 3 S. 1 AEAO zu § 55.
- <sup>105</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6 Rn. 195; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 27 Rn. 52, § 86 Rn. 15; *van Randenborgh*, in: Schauhoff, Handbuch, § 2 Rn. 161 ff.
- <sup>106</sup> Vgl. *Schlüter*, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 81 BGB Rn. 11.
- <sup>107</sup> Vgl. *Steiner*, in: Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, § 171 AktG Rn. 1 f.
- <sup>108</sup> *Mansel*, in: Jauernig, § 32 Rn. 1; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 32 Rn. 1.
- <sup>109</sup> *Weick*, in: Staudinger, BGB, § 32 Rn. 1.
- <sup>110</sup> Vgl. *Reuter*, MüKoBGB, § 38 Rn. 37 ff.; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1077; vgl. auch *Heidel*, in: Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, § 131 AktG Rn. 45; *Koch*, in: Hüffer, Aktiengesetz, § 131 Rn. 20.
- <sup>111</sup> *Waldner/Wörle-Himmel*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, Rn. 282.
- <sup>112</sup> *Galli*: Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263, 263; *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung

- von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1968.
- 113 Vgl. *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32.
- 114 *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 10 Rn. 1.
- 115 *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 10 Rn. 3.
- 116 Die gemeinnützige Körperschaft trägt insofern die Feststellungslast, *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 106; *Schindler*: Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen, in: Bertelsmann-Stiftung, Handbuch Stiftungen, S. 273, 282; vgl. auch *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Wachter*, Stiftungen, Teil B Rn. 176.
- 117 *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 106.
- 118 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 346.
- 119 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 357.
- 120 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 347 ff.
- 121 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 347.
- 122 *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1480.
- 123 *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1480.
- 124 *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1481.
- 125 *Wotschofsky/Mairock*: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, BuW 2002, 972, 974.
- 126 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 351.
- 127 *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 35.
- 128 *Wotschofsky/Mairock*: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, BuW 2002, 972, 972.
- 129 *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 36.
- 130 Vgl. Nr. 14 AEAO zu § 62 Abs. 2; BFH, Urteil vom 20. Dezember 1978, I R 21/76, BFHE 127, 360.
- 131 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 350.
- 132 *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 348; *Schauhoff*, Handbuch, § 18 Rn. 95.
- 133 Nr.1 S. 2 AEAO zu § 63 in der Fassung vom 10.9.2002, gültig bis zum 20.4.2008.

- <sup>134</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 23. Juli 2003, I R 29/02, BFHE 203, 251; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 348.
- <sup>135</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 349.
- <sup>136</sup> *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 63 Rn. 8.
- <sup>137</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 63 Rn. 3; *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 30; *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 63 Rn. 8; *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, S. 92; *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1342.
- <sup>138</sup> Vgl. *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 4; *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 55 Rn. 30.
- <sup>139</sup> *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Rn. 404 ff.; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1466.
- <sup>140</sup> Vgl. *Kümpel*: Die steuerliche Behandlung von Zweckbetrieben, DStR 1999, 93, 95; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1585.
- <sup>141</sup> Nr. 1 Abs. 2 AEAO zu § 62; *Hüttemann*: Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442, 446.
- <sup>142</sup> BFH, Urteil vom 15.7.1998, I R 156/94, BFHE 186, 546, 550.
- <sup>143</sup> *Sandberg*: Rechnungslegung von Stiftungen, ZHR 164, 155, 159; *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 75 f.; *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 181; siehe § 9 Abs. 2 Nr. 3 BaWürttStiftG, Art. 12 Abs. 1 S. 3 BayStiftG, § 8 Abs. 2, 3 BerlStiftG, § 6 Abs. 2 S. 1 BrbgStiftG, § 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG, § 5 Abs. 2 HambStiftG, § 12 Abs. 2 HessStiftG, § 4 Abs. 2 Nr. 2 MeckVorPStiftG, § 11 Abs. 3 NdsStiftG, § 7 Abs. 1 S. 1 NRWStiftG, § 9 Abs. 2 S. 1 RhPfStiftG, § 11 Abs. 2 Nr. 2 SaarlStiftG, § 6 Abs. 2 Nr. 1 SächsStiftG, § 7 Abs. 5 Sachs-AnhStiftG, § 10 Abs. 1, 3 SchlHolStiftG, § 12 Abs. 2 S. 1 ThürStiftG.
- <sup>144</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 10 Rn. 150.
- <sup>145</sup> *Wachter*, Stiftungen, Teil B Rn. 176.
- <sup>146</sup> *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 85 Rn. 31.
- <sup>147</sup> Vgl. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 93 f.
- <sup>148</sup> Ziviz-Survey 2012, S. 54.
- <sup>149</sup> *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 105.
- <sup>150</sup> Vgl. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 102 ff.
- <sup>151</sup> *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 88; *Turner/Doppstadt*: Die Stiftung - eine Möglichkeit individueller Nachfolgegestaltung, DStR 1996, 1448, 1452.
- <sup>152</sup> Vgl. *Schäfer*, Publizitätsgesetz, Einleitung Rn. 6.
- <sup>153</sup> *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 88; *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 77; *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 151 ff.; *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook

- 2006, S. 177, 181, der allerdings die Information des Stellvertreters der Finanzverwaltung als Stellvertreter der Öffentlichkeit ausreichen lassen möchte; kritisch: *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen - Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen, in: *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, S. 81, 99 f.
- <sup>154</sup> *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 222; *Walz*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, in: *Hopt/v. Hippel/Walz*, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, S. 259, 270 ff.; verknüpft mit der Forderung nach einer einheitlichen Rechnungslegung und Transparenz: *Weitemeyer/Vogt*: Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, *NZG* 2014, 12, 13 f.
- <sup>155</sup> *Hoppen*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 18 Rn. 75; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1463.
- <sup>156</sup> Im Ergebnis für den Fall der gemeinnützigen Stiftung: *Sandberg*: Rechnungslegung von Stiftungen, *ZHR* 164, 155, 159.
- <sup>157</sup> *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 78 f.
- <sup>158</sup> Vgl. *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 78 f.
- <sup>159</sup> *Walter/Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, *DStR* 2000, 701, 703.
- <sup>160</sup> Vgl. zu den Zwecken des Konzernabschlusses *Busse von Colbe*, *MüKoHGB*, Vor § 290 Rn. 29.
- <sup>161</sup> *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 118 ff.
- <sup>162</sup> *Hoppen*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 18 Rn. 75; *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, S. 81, 89.
- <sup>163</sup> Vgl. *Koss*, in: *Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 17.
- <sup>164</sup> Vgl. *Carstensen*: Die ungeschmälerzte Erhaltung des Stiftungsvermögens, *WPg* 1996, 781, 782; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 150; *Stock*: Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, *NZG* 2001, 440, 440.
- <sup>165</sup> *Sassen/Führer/Behrmann*: Aktuelle nationale und internationale Entwicklungen zur Rechnungslegung von Stiftungen, *BB* 2014, 619, 620; unklar *Sandberg*, die diese Ausschüttung als Unterfall der zweckgerichteten Ausgaben bzw. als Aufwand versteht, vgl. *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 150; *dies.*: Rechnungslegung von Stiftungen, *ZHR* 164, 151, 162.
- <sup>166</sup> Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO.
- <sup>167</sup> Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel H Rn. 110 ff.; *Hamming*, in: *Römermann*, Münchener Anwalts-Handbuch GmbH-Recht, § 16 Rn. 458.
- <sup>168</sup> Vgl. *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, *DB* 1997, 1341, 1343; im Ergebnis ohne Begründung *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 83.
- <sup>169</sup> Vgl. *Hüttemann*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: *Non Profit*

- Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 88; zum Handelsrecht: *Moxter*: Das Realisationsprinzip - 1884 und heute, BB 1984, 1780, 1782; siehe auch schon RG, Urteil vom 11.2.1927, II 94/26, RGZ 116, 119, 122.
- <sup>170</sup> *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1343; *Wotschofsky/Mairock*: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, BuW 2002, 972, 972.
- <sup>171</sup> *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32.
- <sup>172</sup> Vgl. *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 88; *ders.*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1564; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 97.
- <sup>173</sup> Vgl. *Moxter*: Über Bilanztheorien, in: FS Baetge, S. 405, 409.
- <sup>174</sup> *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung, S. 103; *dies.*: Rechnungslegung von Stiftungen, ZHR 164, 155, 162; *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32.
- <sup>175</sup> Siehe *Ebersbach*, Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, S. 116.
- <sup>176</sup> Vgl. oben S. 36 f. zur nach Tätigkeitsbereichen getrennten Ergebnisermittlung.
- <sup>177</sup> Siehe *Hüttemann*: Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 78 f.; *ders./Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 81 Rn. 54.
- <sup>178</sup> Siehe Nr. 28 AEAO zu § 55.
- <sup>179</sup> Vgl. *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 9; *Hüttemann*: Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 78 f.; *ders./Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 81 Rn. 54; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 90; *Schwalme*, Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 97.
- <sup>180</sup> *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 79; *ders./Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 81 Rn. 54; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 90; *Schwalme*, Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 98.
- <sup>181</sup> *Hof/Bianchini-Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 101; *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 78 f.; *ders.*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, § 16 Rn. 6; *ders.*; Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 92.
- <sup>182</sup> Vgl. *Hüttemann*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, § 16 Rn. 7.
- <sup>183</sup> Vgl. *Böcking/Gros/Helke/Morawietz*, in: EBJs, HGB, § 340e Rn. 27; *Löw*, in: MüKoBilanzR, § 340e HGB Rn. 27 f.; *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 340e Rn. 7; § 340e Abs. 3 S. 1 HGB regelt den ähnlich gelagerten Fall der Bewertung

- von Finanzinstrumenten des Handelsbestands und verpflichtet Kreditinstitute, diese mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Sicherheitsabschlags zu bewerten.
- <sup>184</sup> Siehe S. 56 zur entsprechenden Anwendung der Business Judgement Rule.
- <sup>185</sup> Vgl. § 50 Abs. 4 S. 2 EStDV; *Hofmeister*, in: Blümich, § 10b EStG Rn. 122 f.; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 11 Rn. 56.
- <sup>186</sup> *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 64.
- <sup>187</sup> *Leisner-Egensperger*, in: HHSp, AO, § 63 Rn. 14 ff.; *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 64.
- <sup>188</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 136; *Hof/Bianchini-Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 103.
- <sup>189</sup> Vgl. BFH, Beschluss vom 23.09.1998, I B 82/98, BFHE 186, 433; Beschluss vom 23.2.1999, XI B 128/98; *Bott*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 10 Rn. 72; *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 13; *Hof/Bianchini-Hartmann/Richter*, Stiftungen, S. 103; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 4.10 ff.; *Schauhoff*: Gemeinnützigkeitsrecht: Zum zulässigen Aufwand beim Spendensammeln, DStR 2002, 1694, 1695 ff.; *Weitemeyer/Vogt*: Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 14.
- <sup>190</sup> *Leisner-Egensperger*, in: HHSp, AO, § 58 Rn. 15.
- <sup>191</sup> Vgl. *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 145.
- <sup>192</sup> Siehe S. 52 ff. zu den steuerrechtlichen Rücklagen.
- <sup>193</sup> BGBl. I 2013 S. 556.
- <sup>194</sup> *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 184.
- <sup>195</sup> Vgl. *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 5, § 87 Rn. 1 ff.; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 85 Rn. 18; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 3 Rn. 60; a.A.: *Happ*, Stifterwille und Zweckänderung, S. 147; *Wiesner*, Korporative Strukturen bei der Stiftung bürgerlichen Rechts, S. 77 ff.
- <sup>196</sup> *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 10 Rn. 5.
- <sup>197</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 94.
- <sup>198</sup> BFH, Urteil vom 23.10.1991, I R 19/91, BFHE 165, 484; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 9 Rn. 70.
- <sup>199</sup> *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 9 Rn. 70.
- <sup>200</sup> *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 9 Rn. 8 ff.
- <sup>201</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 5.
- <sup>202</sup> *Nolte*: Entwicklungen bei der Mittelverwendungsrechnung gemeinnütziger Organisationen, DStR 2014, 1350, 1351; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 9 Rn. 78; *Thiel*: Die zeitnahe Mittelverwendung - Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, 1900, 1902.
- <sup>203</sup> Vgl. *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, S. 108.
- <sup>204</sup> § 7 Abs. 2 S. 2 BaWürttStiftG, Art. 6 Abs. 1 S. 2 BayStiftG, § 7 Abs. 2 BremStiftG, § 4 Abs. 2 S. 1 HambStiftG, § 6 Abs. 2 HessStiftG, § 6 Abs. 1 S. 3 NdsStiftG, § 7 Abs. 2 S. 2 RhPfStiftG, § 6 Abs. 1 S. 3 SaarlStiftG, § 4 Abs. 3 S. 2 SächsStiftG, § 7 Abs. 2 S. 2 Sachs-AnhStiftG, § 4 Abs. 2 S. 2 SchlHolStiftG.

- <sup>205</sup> Vgl. *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 37.
- <sup>206</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 39; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 3 Rn. 62; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 5 Rn. 3.
- <sup>207</sup> *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 782; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 1 Rn. 40; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 3 Rn. 126, 128; *Schwalme*, Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 46; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1430; § 7 Abs. 2 S. 1 Ts. 1 BaWürttStiftG, Art. 6 Abs. 2 BayStiftG, § 3 S. 1 BerlStiftG, § 7 Abs. 1 S. 1 BremStiftG, § 4 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 HambStiftG., § 6 Abs. 1 S. 1 HessStiftG, § 6 Abs. 1 S. 1 NdsStiftG, § 4 Abs. 2 S. 1 NRWStiftG, § 7 Abs. 2 S. 1 RhPfStiftG, § 6 Abs. 1 S. 1 SaarlStiftG, § 4 Abs. 3 S. 1 SächsStiftG, § 7 Abs. 2 S. 1 Sachs-AnhStiftG, § 4 Abs. 2 S. 1 SchlHolStiftG, § 8 Abs. 2 S. 1 ThürStiftG, die Stiftungsgesetze der Länder Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern enthalten keine entsprechenden Vorgaben.
- <sup>208</sup> Vgl. *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 782; *Ellenberger*, in: Palandt, Vorb. vor § 80 Rn. 7, § 81 Rn. 4; *Peiker*: Modellentwurf für ein Landesstiftungsgesetz, ZSt 2003, 47, 50.
- <sup>209</sup> *Backert*, in: Bamberger/Roth, BGB, § 80 Rn. 7.
- <sup>210</sup> *Sandberg*, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung für Stiftungen, S. 89; *Schwalme*, Grundsätze ordnungsmäßiger Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 94 f.; zur Frage der Umschichtungen innerhalb des Grundstockvermögens siehe S. 40 ff.
- <sup>211</sup> Vgl. *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, S. 93.
- <sup>212</sup> Vgl. *Orth*: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung, DStR 2009, 1397, 1402; *Rödel*: Rechtsfolge einer verlustbringenden Anlage des Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754, 755; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 3 Rn. 128; Erhaltung der Ertragskraft: *Backert/Carstensen*: Nochmals: Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes, ZIP 2003, 284, 286 f.; *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 782 f.; *Reuter*: Stiftungsrechtliche Vorgaben für die Verwaltung des Stiftungsvermögens, NZG 2005, 649, 650.
- <sup>213</sup> § 6 Abs. 2 S. 2 SaarlStiftG.
- <sup>214</sup> § 4 Abs. 4 S. 1 SchlHolStiftG.
- <sup>215</sup> H.M., siehe ausführlich *Hüttemann*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, S. 378 ff.
- <sup>216</sup> Vgl. *Hüttemann*: Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 68 ff.; *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 28 ff.; *Friedrich*, Die Anlage des Stiftungsvermögens, S. 96 ff.; *Reuter*: Stiftungsrechtliche Vorgaben für die Verwaltung des Stiftungsvermögens, NZG 2005, 649, 649; *Schwalme*: Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 289.

- <sup>217</sup> Vgl. *Hüttemann*: Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 68 ff.; *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 28 ff.; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 86 Rn. 26 f.
- <sup>218</sup> Vgl. *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 1 Rn. 75 f.
- <sup>219</sup> *Reuter*, in: MüKoBGB, § 85 Rn. 17.
- <sup>220</sup> Im Ergebnis *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 782; *Rodloff/Drabe*: Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter, ZIP 2003, 2284, 2285 ff.; *Schauhoff*: Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen, DStR 2004, 471, 472; *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 186; *Walz*: Das Verhältnis von Bestandserhaltung und Thesaurierung bei gemeinnützigen Stiftungen, in: Wagner/Walz (Hrsg.), Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, S. 65, 90.
- <sup>221</sup> Vgl. *Kühnberger*: Planmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen, BB 1997, 87, 87.
- <sup>222</sup> Vgl. *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 140.
- <sup>223</sup> Vgl. die Darstellung bei *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, S. 131 ff.
- <sup>224</sup> *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 213 ff.
- <sup>225</sup> Vgl. die ausführliche Kritik bei *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, S. 133 ff.; ebenfalls ablehnend *Clemm*: § 264 HGB und Wahlrechte, in: FS Budde, S. 135, 142; kritisch: *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 91 f.
- <sup>226</sup> Siehe *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, S. 43 ff.; *Rodloff/Drabe*: Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter, ZIP 2003, 2284, 2285; a.A.: *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 52 ff.
- <sup>227</sup> *Friedrich*, Die Anlage des Stiftungsvermögens, S. 90 ff.
- <sup>228</sup> *Friedrich*, Die Anlage des Stiftungsvermögens, S. 89 f.; *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 23.
- <sup>229</sup> *Hüttemann*: Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: FG Flume, S. 59, 79; *ders./Rawert*, in: Staudinger, BGB, § 81 Rn. 54; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1582.
- <sup>230</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 92; *Schumacher*, Rechnungslegung von gemeinnützigen Stiftungen, S. 146; *Walter/Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2001, 701, 708.



- <sup>231</sup> Siehe *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 92.
- <sup>232</sup> Vgl. *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, § 80 Rn. 5; *Schütz/Runte*: Das Ehrenamtsstärkungsgesetz neue Impulse für den Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261, 1267.
- <sup>233</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 20; *Koenig*, in: Koenig, AO, § 55 Rn. 21.
- <sup>234</sup> Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 5.65 f.; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 154; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 6 Rn. 103.
- <sup>235</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 20; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 154; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 6 Rn. 103.
- <sup>236</sup> *Ley*: Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, BB 1999, 626, 628.
- <sup>237</sup> Vgl. Nr. 14 S. 4 AEAO zu § 62 Abs. 2; *Ley*: Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, BB 1999, 626, 626 f.
- <sup>238</sup> Siehe Nr. 4 S. 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1.
- <sup>239</sup> Nr. 4 S. 3 f AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1.
- <sup>240</sup> Nr. 4 S. 5 f. AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1; *Gersch*, in: Klein, AO, § 62 Rn. 2; *Ley*: Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, BB 1999, 626, 630.
- <sup>241</sup> Vgl. *Ley*: Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, BB 1999, 626, 629; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1586.
- <sup>242</sup> Siehe Nr. 6 S. 2 f. AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2.
- <sup>243</sup> *Becker*, Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 93.
- <sup>244</sup> Nr. 10 Abs. 1 S. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; dazu *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 98.
- <sup>245</sup> Vgl. *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 240 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 128; *ders.*: Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584, 1586; *Schotenroehr/Schotenroehr*: Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1161, 1162 f.
- <sup>246</sup> Vgl. Nr. 9 S. 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3.
- <sup>247</sup> Nr. 9 S. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 96.
- <sup>248</sup> Vgl. auch *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 96.
- <sup>249</sup> Nr. 12 S. 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4.
- <sup>250</sup> *Gersch*, in: Klein, AO, § 62 Rn. 10.
- <sup>251</sup> Zu Berechnungsbeispielen siehe Nr. 17 AEAO zu § 58.
- <sup>252</sup> Nr. 16 S. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4; *Gersch*, in: Klein, AO, § 62 Rn. 10.
- <sup>253</sup> BFH, Urteil vom 13.11.1996, I R 152/93, BFHE 181, 396, 401 f.; BFH, Urteil vom 2.10.1968, I R 40/68, BFHE 93, 522; vgl. *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 52 ff.
- <sup>254</sup> Siehe Nr. 3 S. 1 AEAO zu § 55.
- <sup>255</sup> Nr. 5 AEAO zu § 55; BFH, Urteil vom 13.11.1996, I R 152/93, BFHE 181, 396;

- kritisch: *Schauhoff*: Verlust der Gemeinnützigkeit durch Verluste?, DStR 1998, 701, 702 ff.
- <sup>256</sup> *Orth*: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung, DStR 2009, 1397, 1401.
- <sup>257</sup> Nr. 8 AEAO zu § 55; siehe auch *Leisner-Egensperger*, HHSp, AO, § 55 Rn. 95.
- <sup>258</sup> Siehe *Rödel*: Rechtsfolgen einer verlustbringenden Anlage des Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754, 758.
- <sup>259</sup> *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 56 ff.; *Rödel*: Rechtsfolgen einer verlustbringenden Anlage des Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754, 758.
- <sup>260</sup> *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 9 Rn. 23; *Schauhoff*: Verlust der Gemeinnützigkeit durch Verluste?, DStR 1998, 701, 704; für die gemeinnützige rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts: *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 9 Rn. 99 ff.; *Orth*: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung, DStR 2009, 1397, 1403.
- <sup>261</sup> BFH, Beschluss vom 29.2.2008, I B 159/07, BFH/NV 2008, 1203.
- <sup>262</sup> *Carstensen*: Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 793; *Walter/Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, 701, 708.
- <sup>263</sup> Vgl. *Rödel*: Rechtsfolgen einer verlustbringenden Anlage des Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754, 755.
- <sup>264</sup> *Rödel*: Rechtsfolgen einer verlustbringenden Anlage des Stiftungsvermögens in Aktien, NZG 2004, 754, 755.
- <sup>265</sup> *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 56 ff.; siehe auch *Hüttemann*: Zehn Thesen zur Haftung des Stiftungsvorstandes für Anlageverluste des Stiftungsvermögens, nPoR 2009, 27, 27 ff.; *Schwalme*, Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung bei Stiftungen, S. 468.
- <sup>266</sup> *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 60.
- <sup>267</sup> *Bott*, in: *Schauhoff*, Handbuch, § 8 Rn. 65.
- <sup>268</sup> *Ebersbach*, Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, S. 309 f.
- <sup>269</sup> Vgl. *Wachter* zur einheitlichen Rechnungslegung für sämtliche Nachweispflichten: *Wachter*, Stiftungen, Teil B Rn. 176.

- <sup>270</sup> Vgl. *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1968; *Weitemeyer/Vogt*: Verbesserte Transparenz und Non-Profit Governance Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 14.
- <sup>271</sup> *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, § 27 Rn. 4, 6; *Lutter*: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489, 490; *Segna*: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen - Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 1568, 1568.
- <sup>272</sup> *Mansel*, in: Jauernig, BGB, § 666 Rn. 4; *Seiler*, in: MüKoBGB, § 666 Rn. 8.
- <sup>273</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 301; *Lutter*: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489, 491; *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 180; Jedenfalls, wenn satzungsmäßig gefordert: *Galli*: Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263, 263; wenn jährlich ordentliche Mitgliederversammlung stattfindet, auf der auch über Entlastung des Vorstands entschieden wird: *Segna*: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen - Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 1568, 1569; a.A.: Auskunftspflicht nur auf Verlangen und bei Ablauf der Amtsperiode, *Koss*: Anforderungen an die Rechenschaftspflicht von gemeinnützigen Organisationen, in: Non Profit Law Yearbook 2003, 113, 117.
- <sup>274</sup> Vgl. *Galli*: Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263, 264.
- <sup>275</sup> BGH, Urteil vom 23.11.1981, VII ZR 298/80, DB 1982, 539; *Stadler*, in: Jauernig, §§ 259 - 261 Rn. 8; *Stjerna*: Pflicht des Schuldners zur Vorlage von Belegen im Rahmen der Auskunft und Rechnungslegung, GRUR 2011, 789, 790; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 301.
- <sup>276</sup> *Reichert*, Handbuch, Rn. 1680; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 302; *Galli*: Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, DStR 1998, 263, 263; *Lutter*: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489, 491.
- <sup>277</sup> RG, Urteil vom 4.4.1917; I 185/16; RGZ 90, 137, 139
- <sup>278</sup> *Krüger*, in: MüKoBGB, § 260 Rn. 5.
- <sup>279</sup> Vgl. *Kiethe*: Die Haftung des Stiftungsvorstands, NZG 2007, 810, 811; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 86 Rn. 17.
- <sup>280</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 303.
- <sup>281</sup> *Wotschofsky/Mairock*: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, BuW 2002, 972, 972.
- <sup>282</sup> Vgl. *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 8 Rn. 69; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1525.
- <sup>283</sup> *Lutter*: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB

- 1988, 489, 490.
- <sup>284</sup> *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, § 54 Rn. 1; *Mansel*, in: Jauernig, BGB, § 54 Rn. 12 ff.; *Reuter*, in: MüKoBGB, § 54 Rn. 4; *van Randenborgh*, in: Schauhoff, Handbuch, § 2 Rn. 204.
- <sup>285</sup> Vgl. *Hadding*, in: Sörgel, § 54 Rn. 14; *Mansel*, in: Jauernig, BGB, § 54 Rn. 13.
- <sup>286</sup> Vgl. *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341 ff.; umfassend: *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*: Transparenz im Dritten Sektor, S. 92 ff.; *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 59 ff.
- <sup>287</sup> *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Kapitel B Rn. 1.
- <sup>288</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 297; siehe auch oben die Ausführungen zum eingetragenen Verein.
- <sup>289</sup> *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341.
- <sup>290</sup> *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1342; *ders.*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 36 f.
- <sup>291</sup> *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 371, *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341.
- <sup>292</sup> *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341; *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 371.
- <sup>293</sup> Vgl. *Backert*, in: Bamberger/Roth, BGB, § 85 Rn. 2; *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341.
- <sup>294</sup> Vgl. *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 5.
- <sup>295</sup> Anders könnte die Regelung zu betrachten sein, falls durch die Stiftungssatzung ein Kontrollorgan geschaffen wird, vgl. *Reuter*, in: MüKoBGB, § 86 Rn. 15.
- <sup>296</sup> *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 3, 7; *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 371; *Walter/Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, 701, 701; kritisch *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 299.
- <sup>297</sup> *Reuter*, in: MüKoBGB, § 86 Rn. 15; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 298.
- <sup>298</sup> *Reuter*, in: MüKoBGB, § 86 Rn. 15.
- <sup>299</sup> Laut BGH, Urteil vom 16.5.1984, IVa ZR 106/82, BB 1984, 1514 ergibt sich diese Pflicht bei Dauerverwaltungen aus der Natur der Sache.
- <sup>300</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 301; siehe auch oben zum Verein.
- <sup>301</sup> Vgl. *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1341.
- <sup>302</sup> Nach *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 21; die Reihenfolge der Fallgruppen enthält keine Wertung.
- <sup>303</sup> Bayern, Brandenburg, Berlin, Bremen, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern,

- Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt.
- <sup>304</sup> Baden-Württemberg, Hamburg, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Schleswig-Holstein, Thüringen.
- <sup>305</sup> Sämtliche Länder mit der Ausnahme Bremens verlangen die jährliche Vorlage der Jahre(ab)rechnung und des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks, in Bremen muss die Jahresabrechnung und der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks nur auf Verlangen der Stiftungsbehörde eingereicht werden, vgl. § 12 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BremStiftG.
- <sup>306</sup> Vgl. § 3 Abs. 3 RhPfStiftG, Art. 10 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 3 S. 2 BayStiftG; vgl. auch *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, Kapitel 3 Rn. 1; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 21.
- <sup>307</sup> Ausdrücklich von der Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber der Stiftungsbehörde ausgenommen: Brandenburg: Familienstiftungen, § 6 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2; Berlin: Familienstiftungen, § 10 Abs. 2 S. 1; Bremen: Familienstiftungen, § 17; Hessen: Familienstiftungen, § 21 Abs. 2; Niedersachsen: Stiftungen, die unmittelbar nur private Zwecke verfolgen und nicht von einer Behörde verwaltet werden, § 10 Abs. 2, Hs. 1; Nordrhein-Westfalen: Stiftungen, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen, § 7 Abs. 4; Saarland: Stiftungen, die überwiegend privaten Zwecken dienen, insbesondere Familienstiftungen, § 10, Abs. 3; in Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen-Anhalt ist die Rechnungslegung zwar als Teil der Rechtsaufsicht geregelt, es gibt allerdings keine Ausnahmen.
- <sup>308</sup> Bremen bildet eine gewisse Ausnahme, da dort der Jahresabschluss nur auf Verlangen eingereicht werden muss, alle anderen Bundesländer haben eine Fristenlösung gewählt.
- <sup>309</sup> § 4 Abs. 2 SächsStiftG, § 7 Abs. 3 BaWürttStiftG; ähnlich aber nicht identisch Saarland: Grundsätze *einer* ordnungsgemäßen Buchführung, § 5 Abs. 1 S. 2 BaWürttStiftG.
- <sup>310</sup> Vgl. Art. 16 Abs. 1 BayStiftG, § 6 Abs. 2 S. 1 BrbgStiftG, § 12 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BremStiftG, § 8 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 BerlStiftG, § 4 Abs. 4 HambStiftG, § 7 Nr. 2 HessStiftG, § 4 Abs. 2 Nr. 2 MeckVorPStiftG, § 11 Abs. 3 NdsStiftG, § 7 Abs. 1 S. 1 NRWStiftG, § 7 Abs. 4 RhPfStiftG, § 7 Abs. 5 Sachs-AnhStiftG.
- <sup>311</sup> Vgl. beispielsweise die Unterschiede in § 7 Nr. 2 HessStiftG und § 11 Abs. 3 NdsStiftG.
- <sup>312</sup> „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“: § 7 Abs. 3 BaWürttStiftG, § 4 Abs. 4 HambStiftG, § 4 Abs. 2 Nr. 2 MeckVorPStiftG, § 4 Abs. 2 SächsStiftG; „ordnungsgemäße Buchführung“, Art. 16 Abs. 1 BayStiftG; „ordnungsgemäße Jahresabrechnung“, § 7 Nr. 2 HessStiftG; Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung, § 5 Abs. 1 S. 2 SaarlStiftG; „ordnungsgemäß Buch zu führen“, § 4 Abs. 7 SchlHolStiftG.
- <sup>313</sup> § 7 Abs. 2 S. 2 BaWürttStiftG; § 7 Abs. 2 BremStiftG; § 4 Abs. 2 S. 1 HambStiftG; § 6 Abs. 2 HessStiftG; § 6 Abs. 1 S. 3 NdsStiftG; § 7 Abs. 2 S. 2 RhPfStiftG; § 6 Abs. 1 S. 3 SaarlStiftG; § 4 Abs. 3 S. 2 SächsStiftG; § 7 Abs. 2 S. 2 Sachs-

- AnhStiftG; § 4 Abs. 2 S. 2 SchlHolStiftG; das bayr. Landesstiftungsgesetz sieht vor, dass das Stiftungsvermögen vom Vermögen anderer Rechtsträger zu trennen sei.
- <sup>314</sup> Römer/Spiegel, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 46; umfassend: Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld, Transparenz im Dritten Sektor, S. 92 ff.
- <sup>315</sup> VG Frankfurt, Urteil vom 27.4.2004, 7 E 3431/02 (1).
- <sup>316</sup> Kußmaul/Meyering: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 372.
- <sup>317</sup> Vgl. Kußmaul/Meyering: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 372; siehe S. 71 ff. zur Zweckmäßigkeit der Vorschriften des HGB für gemeinnützige Organisationen.
- <sup>318</sup> Vogt, Publizität im Stiftungsrecht, S. 67.
- <sup>319</sup> Art. 16 Abs. 1 BayStiftG, § 6 Abs. 2 S. 1 BrbgStiftG, § 12 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BremStiftG, § 8 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 BerlStiftG, § 4 Abs. 4 HambStiftG, § 7 Nr. 2 HessStiftG, § 4 Abs. 2 Nr. 2 MeckVorPStiftG, § 11 Abs. 3 NdsStiftG, § 7 Abs. 1 S. 1 NRWStiftG, § 7 Abs. 4 RhPfStiftG, § 7 Abs. 5 Sachs-AnhStiftG.
- <sup>320</sup> Römer/Spiegel, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 84, 89; Orth: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 39.
- <sup>321</sup> § 11 Abs. 2 S. 2 SaarlStiftG: „Insbesondere sind im Rahmen dieser Rechnungslegung [...] die Höhe und Verwendung der Erträge [...] zur Zweckverwirklichung auszuweisen.“
- <sup>322</sup> § 4 Abs. 7 SchlHolStiftG: „Über [...] alle Einnahmen und Ausgaben der Stiftung ist ordnungsgemäß Buch zu führen.“
- <sup>323</sup> Römer/Spiegel, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 126, 129.
- <sup>324</sup> Orth: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1346; vgl. auch Walter/Golpayegani: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, 701, 702
- <sup>325</sup> Vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 29; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 243 HGB Rn. 20; Doll: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 120; Förschle/Usinger, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 243 HGB Rn. 14.
- <sup>326</sup> Vgl. Baetge: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: DB Beilage 26/86, S. 5 ff.; Graf, in: MüKoBilanzR, § 238 HGB Rn. 52 f.; Kuhn, in: Heidel/Schall, HGB, § 243 Rn. 8.
- <sup>327</sup> Sandberg, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 36; a.A.: Carstensen: Die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 790.
- <sup>328</sup> Im Ergebnis Goerdeler: Rechnungslegung und Prüfungen im Gemeinnützigkeitsbereich, in: FS Moxter, S. 725, 729.
- <sup>329</sup> Klarheit und Übersichtlichkeit, Richtigkeit, Vollständigkeit der Dokumentation,

- Belegprinzip, formelle Bilanzkontinuität, Bilanzierung in Inlandswährung, vgl. *Hüttemann*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1563; *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1346; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 24; *Gördeler*: Rechnungslegung und Prüfungen im Gemeinnützigkeitsbereich, in: FS Moxter, S. 725, 729 f.; *Kußmaul/Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, 371, 372; a.A. *Koss*, der sämtliche kodifizierte GoB anwenden möchte, *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, S. 93.
- <sup>330</sup> Vgl. die Gesetzesbegründung zu § 4 Abs. 3 des SächsStiftG, Sächs. LT-Drucks. 4/5508; *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 39.
- <sup>331</sup> *Mattheus*: Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, DStR 2003, 254, 257; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 78; *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 66.
- <sup>332</sup> Vgl. *Richter*: Aktuelle Änderungen in den Landesstiftungsgesetzen, ZEV 2005, 517, 519 f.; § 11 Abs. 3 SaarlStiftG; § 11 Abs. 4 NdsStiftG.
- <sup>333</sup> *Körber*, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 33; *Wotschofsky/Mairock*: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, BuW 2002, 972, 972.
- <sup>334</sup> *Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, DB 1997, 1341, 1342; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1426, 1525.
- <sup>335</sup> *Müller*: Vermögensverwaltung gemeinnütziger Stiftungen, ErbStB 2004, 212, 213.
- <sup>336</sup> *Fischer*: Das Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der landesrechtlichen Anwendung in Baden-Württemberg und steuerrechtlicher Aspekte, BWNotZ 2005, 97, 97.
- <sup>337</sup> RG, Urteil vom 8.11.1922, IV 74/22, RGZ 105, 305, 306 f.; *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, Vorb. vor § 80 Rn. 10; *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 109; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 3 Rn. 184.
- <sup>338</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 38.
- <sup>339</sup> In Anbetracht der umfangreichen bestehenden Literatur wird auf eine detaillierte Darstellung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches verzichtet.
- <sup>340</sup> *Altmeyen*, in: Roth/Altmeyen, GmbHG, § 13 Rn. 12; *Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, § 13 Rn. 73; *Merkt*, in: MüKoGmbHG, § 13 Rn. 80; *Verse*, in: Henssler/Strohn, GesellschaftsR, § 13 GmbHG Rn. 70.
- <sup>341</sup> *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 124; *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 264 Rn. 1; *Reiner*, in: MüKoHGB, § 264 Rn. 3; *Böcking/Gros*, in: EBJs, § 264 Rn. 4.
- <sup>342</sup> Richtlinie 2003/51/EG.
- <sup>343</sup> Richtlinie 78/660/EWG, „Jahresabschlussrichtlinie“, Richtlinie 83/349/EWG, „Konzernbilanzrichtlinie“, sowie Richtlinie 84/253/EWG, „Abschlussprüferrichtlinie“; *Reiner*, in: MüKoHGB, § 264 Rn. 1.

- <sup>344</sup> *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096.
- <sup>345</sup> *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 264 Rn. 3 f.
- <sup>346</sup> Die Größe kleiner und mittelgroßer Kapitalgesellschaften ist in § 267 Abs. 1 und 2 HGB definiert, vgl. hierzu *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 125 ff.
- <sup>347</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 243 Rn. 1 f.; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 243 Rn. 6 ff.
- <sup>348</sup> *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 247 Rn. 1.
- <sup>349</sup> *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 266 Rn. 1 f.
- <sup>350</sup> *Ellrott/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 266 HGB Rn. 1.
- <sup>351</sup> *Ellrott/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 266 HGB Rn. 5.
- <sup>352</sup> *Ellrott/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 266 HGB Rn. 20.
- <sup>353</sup> Siehe *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 275 Rn. 3; *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 275 Rn. 3 ff.; *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 275 Rn. 2; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 275 Rn. 4 ff.
- <sup>354</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 275 Rn. 5; *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 275 Rn. 2; *Böcking/Gros*, in: EBJs, § 275 Rn. 8.
- <sup>355</sup> *Poelzig*, in: MüKoHGB, § 284 Rn. 2.
- <sup>356</sup> *Poelzig*, in: MüKoHGB, § 284 Rn. 1.
- <sup>357</sup> *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 284 Rn. 2; *Poelzig*, in: MüKoHGB, § 284 Rn. 1.
- <sup>358</sup> *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 284 Rn. 9 f.
- <sup>359</sup> *Langseder*, in: Beck'sches Handbuch der GmbH, § 9 Rn. 120.
- <sup>360</sup> *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 289 Rn. 4, 14 ff.
- <sup>361</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 289 Rn. 1; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 289 Rn. 1.
- <sup>362</sup> *Kieninger*: Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien im Handels- und Steuerrecht, BWNotZ 2000, 163, 165; *Mayer*: Die Fortentwicklung des Jahresabschlusses in Deutschland nach dem BilMoG, DStR 2009, 129, 132.
- <sup>363</sup> *Kuhn*, in: Heidel/Schall, HGB, § 242 Rn. 1.
- <sup>364</sup> Vgl. *Klein/Schreiner*, in: Handbuch des Aktienrechts, 11. Kapitel Rn. 14.
- <sup>365</sup> Vgl. *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 238 Rn. 1; *Förschle/Kropp*: Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (Teil I), DB 1989, 1037, 1039; *Kütting/Lam*: Bilanzierungspraxis in Deutschland, theoretische und empirische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS, DStR 2011, 991, 991; *Moxter*: Über Bilanztheorien, in: FS Baetge, S. 405, 409; auch für gemeinnützige Organisationen: *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32; *Wachter*, Stiftungen, Teil B Rn. 176.
- <sup>366</sup> Vgl. *Klein/Schreiner*, in: Handbuch des Aktienrechts, 11. Kapitel Rn. 14; *Leffson*,



- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 41 ff.; *Moxter*: Über Bilanztheorien, in: FS Baetge, S. 405, 409; vgl. zu den Gläubigerschutzzwecken schon des preußischen Gesetzes über Aktiengesellschaften vom 9.11.1843 *Gessler*: Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: Muthesius (Hrsg.), 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, S. 129, 132.
- <sup>367</sup> Wenn auch kritisch: *Moxter*: Über Bilanztheorien, in: FS Baetge, S. 405, 413.
- <sup>368</sup> *Clemm*: Unternehmerische Rechnungslegung, Aufgaben, Möglichkeiten und Grenzen, in: FS Goerdeler, S. 93, 96 ff.; für die gemeinnützige Stiftung: *Sandberg*: Rechnungslegung von Stiftungen, ZHR 164, 155, 159.
- <sup>369</sup> Zur engen Verbindung der Handels- und der Steuerbilanz *Clemm*: § 264 HGB und Wahlrechte, in: FS Budde, S. 135, 150; *ders.*: Unternehmerische Rechnungslegung, Aufgaben, Möglichkeiten und Grenzen, in: FS Goerdeler, S. 93, 99; Ermittlung der Besteuerungsgrundlage als Nebenzweck: *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 107 ff.
- <sup>370</sup> Vgl. *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 75; *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1096; *Hüttemann*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen -Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1563 ff.; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsgemäßer Jahresrechnung, S. 103; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1460 f.; *Orth*: Rechnungslegung und Transparenz - eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, S. 27, 32
- <sup>371</sup> Für die gemeinnützige Stiftung: *Sandberg*, Rechnungslegung von Stiftungen, ZHR 164, 155, 160.
- <sup>372</sup> *Hahn*, in: Brönner/Bareis/Hahn/Maurer/Schramm, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, S. 12: „Rechenschaftslegungs- und Informationsfunktion [...] Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion“.
- <sup>373</sup> *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 252 Rn. 63; „Fundamentalprinzipien“, *Moxter*: Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: FS Goerdeler, S. 361, 365.
- <sup>374</sup> *Jonas/Elprana*, in: Heidel/Schall, HGB, § 252 Rn. 28; *Moxter*: Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: FS Goerdeler, S. 361, 365 f.
- <sup>375</sup> Siehe *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 252 Rn. 82.
- <sup>376</sup> *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 252 Rn. 92.
- <sup>377</sup> *Thiel*: Die zeitnahe Mittelverwendung - Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, 1900, 1901; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1481.
- <sup>378</sup> Für gemeinnützige Organisationen unanwendbar ist damit das Bilanzierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB, das schon das Realisationsprinzip durchbricht.

- <sup>379</sup> Behandelt werden hier ausschließlich Spenden bzw. Zuwendungen i.S.v. § 10b EStG zur Förderung gemeinnütziger Zwecke.
- <sup>380</sup> *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 120.
- <sup>381</sup> Vgl. *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 120.
- <sup>382</sup> *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 121.
- <sup>383</sup> *Dehesselles*: Gemeinnützige Körperschaften in der Insolvenz - Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 16.5.2007, I R 14/06, DStR 2008, 2050, 2050; *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2516.
- <sup>384</sup> Vgl. *Hopt*, in: *Hopt/Wiedemann*, AktG, § 93 Rn. 120 f.; *Kohlmann*, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des GmbH-Geschäftsführers, Rn. 170 ff.; *Mertens/Cahn*, in: *Kölner Kommentar zum AktG*, § 93 Rn. 23 ff.; *Radtke*: Einwilligung und Einverständnis der Gesellschafter bei der sog. GmbH-rechtlichen Untreue (II), GmbHR 1998, 361, 368 f.; *Spindler*, in: *MüKoAktG*, § 93 Rn. 46 f.
- <sup>385</sup> Vgl. *Leisner-Egensberger*, in: *HHSp*, § 58 AO Rn. 81.
- <sup>386</sup> Vgl. *Römer/Spiegel*, in: *v. Campenhausen/Richter*, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 105.
- <sup>387</sup> Vgl. *Ballwieser*, in: *MüKoHGB*, § 249 Rn. 10 f.; *Lehmann*: Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281, 1283; *Böcking/Gros*, in: *EBJS*, § 249 Rn. 19; *Morck*, in: *Koller/Kindler/Roth/Morck*, HGB, § 249 Rn. 6.
- <sup>388</sup> Den Sonderfall bilden Spenden unter der auflösenden Bedingung, dass sie für bestimmte Zwecke verwendet werden. Für diese müssen bis zur Erfüllung der Bedingung zunächst als Verbindlichkeit ausgewiesen werden. Vgl. *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 119.
- <sup>389</sup> Zu berücksichtigen wären in diesem Zusammenhang Rückforderungsansprüche im Falle der Unmöglichkeit der Zweckerfüllung bzw. der Nichtvollziehung der Auflage, vgl. *Lehmann*: Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281, 1282 f.
- <sup>390</sup> *Morck*, in: *Koller/Kindler/Roth/Morck*, HGB, § 249 Rn. 1; *Scheffler*, in: *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, B 233 Rn. 3, 10; *Winnefeld*, *Bilanz-Handbuch*, Kapitel D Rn. 867.
- <sup>391</sup> *Scheffler*, in: *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, B 233 Rn. 4.
- <sup>392</sup> Zu Spenden unter Auflagen oder Bedingungen siehe Fn. 388.
- <sup>393</sup> Vgl. *Hüttche*, Tobias: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, möglich sind allerdings ebenfalls Rückstellungen im Falle der Unmöglichkeit der Erfüllung eines vom Spender bestimmten Zwecks bzw. einer Auflage, vgl. *Lehmann*: Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, DB 2006, 1281, 1283 f.; zu Rückstellungen siehe S. 44 f., 81 f.

- <sup>394</sup> Vgl. *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2514.
- <sup>395</sup> Vgl. *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2515.
- <sup>396</sup> A.A.: *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 125.
- <sup>397</sup> *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2515.
- <sup>398</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1217.
- <sup>399</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1217.
- <sup>400</sup> *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 184.
- <sup>401</sup> *Moxter*: Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: FS Goerdeler, S. 361, 366.
- <sup>402</sup> Statt vieler *Kuhn*, in: Heidel/Schall, HGB, § 242 Rn. 13.
- <sup>403</sup> *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 275 Rn. 12.
- <sup>404</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 275 Rn. 3; *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 275 Rn. 12; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 275 Rn. 4.
- <sup>405</sup> Vgl. *Förschle/Kropp*: Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (Teil I), DB 1989, 1037, 1044.
- <sup>406</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1220 f.
- <sup>407</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 93; im Ergebnis *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 259.
- <sup>408</sup> *Hüttche*: Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH, GmbHR 1997, 1095, 1098.
- <sup>409</sup> Vgl. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 203 und *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 259, die ansonsten eine Übernahme der Regelungen des HGB für NPO weitgehend befürwortet; auch die Aktivierung von Aufwendungen zur Unternehmensgründung und zur Beschaffung des Eigenkapitals gem. § 284 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 HGB ist für NPOs nicht möglich. Diese Aufwendungen sind auch im Rahmen der Gründung einer NPO nicht selbständig verwertbar und können folglich auch nicht als Vermögensgegenstand qualifiziert werden. Sie belasten damit als Aufwendungen die GuV.
- <sup>410</sup> Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI): Werbe- und Verwaltungsausgaben von Spenden sammelnden Organisationen, S. 3.
- <sup>411</sup> Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI): Werbe- und Verwaltungsausgaben von Spenden sammelnden Organisationen, S. 3.
- <sup>412</sup> Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI): Werbe- und Verwaltungsausgaben von Spenden sammelnden Organisationen, S. 3; *Geserich*:

- Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Körperschaften für Verwaltung und Spendenwerbung, DStR 2001, 604, 604 f.
- 413 Wahlweise Rückstellungen sind nach dem BilMoG nur noch gem. Art. 28 EGHGB für Pensionsverpflichtungen aus sog. Altzusagen zulässig, vgl. *Schrimpf-Dörges*, in: Heidel/Schall, HGB, § 249 Rn. 6. Dieser Sonderfall ist auch für gemeinnützige Organisationen unproblematisch.
- 414 *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 249 Rn. 11, 14.
- 415 *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 249 Rn. 2 ff., 10.
- 416 *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 249 Rn. 24; *Böcking/Gros*, in: EBS, HGB, § 249 Rn. 85.
- 417 Vgl. *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 85.
- 418 Vgl. Nr. 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO; *Ley*: Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, 626, 630.
- 419 *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 266 Rn. 2.
- 420 *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 266 Rn. 10.
- 421 Vgl. *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 247 Rn. 1; *Schubert/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 247 Rn. 7.
- 422 Vgl. *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 247 Rn. 1; *Schubert/Krämer*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 247 Rn. 7.
- 423 Vgl. *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 266 Rn. 3 f.
- 424 *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 197 f.
- 425 Vgl. *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 252 Rn. 39.
- 426 Vgl. *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 253 Rn. 48 ff.
- 427 Siehe *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 253 Rn. 61.
- 428 Vgl. *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 253 Rn. 7 ff.
- 429 Vgl. auch *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 80 ff.
- 430 Siehe *Baetge*: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB Beilage 26/86, S. 13.
- 431 Im Ergebnis: *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 167.
- 432 *Clemm*: § 264 HGB und Wahlrechte, in: FS Budde, S. 135, 137.
- 433 Die Anwendung des True and Fair View ist bei der Bewertung nicht auf das Grundstockvermögen beschränkt sondern betrifft das Gesamtvermögen der Organisation.
- 434 Vgl. *Rödder*, in: Müller/Rödder, Beck'sches Handbuch der AG, § 11 Rn. 23; *Theile*: Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, Beihefter zu DStR 18, 2009, 21, 21.
- 435 Im Ergebnis: *Carstensen*, Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, S. 127; *ders.*: Die ungeschmälerterte Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781, 792; *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch, § 18 Rn. 80.
- 436 Vgl. *Neuhoff*: Nonprofit-Insolvenzen (bei so genannten Idealvereinen), NZI 2004, 486, 488.

- <sup>437</sup> Vgl. *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: *Non Profit Law Yearbook 2006*, S. 177, 183.
- <sup>438</sup> *Böcking/Morawietz/Torabian*, in: *MüKoHGB*, § 340e Rn. 50; *Böcking/Torabian*: Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands nach dem Entwurf eines *BilMoG*, *BB* 2008, 265, 266; *Kahle/Schulz*, in: *Baetge/Kirsch/Thiele*, *Bilanzrecht*, § 255 HGB Rn. 343 ff.
- <sup>439</sup> *BT-Drucks.* 16/10067, S. 61.
- <sup>440</sup> Daher auch die scharfe Kritik des Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, der eine Beschränkung auf die Bewertung mit Börsen- oder Marktpreisen oder zumindest eine Ausschüttungssperre fordert, siehe Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft: Stellungnahme zu dem Entwurf eines *BilMoG*: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, *BB* 2008, 209, 211.
- <sup>441</sup> Vgl. *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, *NZG* 2006, 521, 522.
- <sup>442</sup> Vgl. *Hüttemann*, in: *Fleischer/Hüttemann* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Unternehmensbewertung*, § 1 Rn. 26 f.; *ders.*: Unternehmensbewertung als Rechtsproblem, *ZHR* 162 (1998), 563, 584 ff.; *Schmidt*, in: *MüKoHGB*, § 131 Rn. 140 ff.; *Sprau*, in: *Palandt*, *BGB*, § 738 Rn. 5.
- <sup>443</sup> Vgl. *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, *NZG* 2006, 521, 522; *Habermeier*, in: *Staudinger*, *BGB*, § 738 Rn. 15 ff.; *Lorz*, in: *EBJS*, *HGB*, § 131 Rn. 69; *Peemöller/Hüttche*: Unternehmensbewertung und funktionale Bilanzanalyse (Teil II), *DStR* 1993, 1344, 1344; *Hüttemann*, in *Fleischer/Hüttemann* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Unternehmensbewertung*, § 1 Rn. 52 ff.; *Schäfer*, in: *MüKoBGB*, § 738 Rn. 32; *Schmidt*, in: *MüKoHGB*, § 131 Rn. 143.
- <sup>444</sup> *Böcking/Nowak*, in: *Fleischer/Hüttemann* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Unternehmensbewertung*, § 4 Rn. 34 ff.; *Hüttemann*: Unternehmensbewertung als Rechtsproblem, *ZHR* 162 (1998), 563, 584 ff.; *Lorz*, in: *EBJS*, *HGB*, § 131 Rn. 75.
- <sup>445</sup> *Schmidt*, in: *MüKoHGB*, § 131 Rn. 143; *BGH*, Beschluss vom 8.5.1998, *BLw* 18/97, *BGHZ* 138, 371, 384.
- <sup>446</sup> Vgl. *IDW S 1* und *IDW HFA 10*; *Kunowski*: Änderung des *IDW*-Standards zu den Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, *DStR* 2005, 569, 569 ff.
- <sup>447</sup> *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, *NZG* 2006, 521, 522.
- <sup>448</sup> Vgl. *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, *NZG* 2006, 521, 522; anders das *IDW* in *IDW S 1 Rz. 34*, das nur unechte Synergien berücksichtigen möchte, vgl. mit Kritik *Böcking/Rauschenberg*, in: *Fleischer/Hüttemann* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Unternehmensbewertung*, § 2 Rn. 45, 29.
- <sup>449</sup> Vgl. *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, *NZG* 2006, 521, 522; *Kunowski*: Änderung des *IDW*-Standards zu den Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, *DStR* 2005, 569, 571 ff.

- <sup>450</sup> Siehe inkl. Beispiel *Großfeld/Stöver/Tönnies*: Unternehmensbewertung im Bilanzrecht, NZG 2006, 521, 522 f.
- <sup>451</sup> Siehe *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 246 Rn. 116 ff.; *Kessler/Freisleben*, in: MüKoBilanzR, § 275 HGB Rn. 134 ff.; *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 253 Rn. 28; *Reiner/Haußer*, in: MüKoHGB, § 275 Rn. 62 ff.
- <sup>452</sup> Vgl. zur Zweckmäßigkeit einer solchen Rücklage S. 63.
- <sup>453</sup> Richtlinie 78/660/EWG vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen.
- <sup>454</sup> Richtlinie 2001/65/EG vom 27. September 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates.
- <sup>455</sup> *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 154.
- <sup>456</sup> Vgl. *Merkt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 340b Rn. 1.
- <sup>457</sup> Vgl. *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Paul/Pfiter/Scharpf (Hrsg.)*, Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 13.
- <sup>458</sup> Vgl. *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 340b Rn. 2.
- <sup>459</sup> Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten, Bankbilanzrichtlinie-Gesetz, BGBl. I 1990 S. 2570.
- <sup>460</sup> *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/ Paul/Pfiter/Scharpf (Hrsg.)*, Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 27 f.
- <sup>461</sup> *Bauer*: Die EG-Bankbilanzrichtlinie und ihre Auswirkungen auf die Bilanzierungsvorschriften der deutschen Kreditinstitute, WM 1987, 861, 867; *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Paul/Pfiter/Scharpf (Hrsg.)*, Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 28.
- <sup>462</sup> Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten.
- <sup>463</sup> Vgl. *Böcking/Becker/Helke*, in: MüKoHGB, § 340b Rn. 19 ff.; *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Paul/Pfiter/Scharpf (Hrsg.)*, Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 29.
- <sup>464</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 340b Rn. 1.
- <sup>465</sup> *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 340b Rn. 3.
- <sup>466</sup> *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/ Paul/Pfiter/Scharpf (Hrsg.)*, Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 30.
- <sup>467</sup> *Böcking/Becker/Helke*, in: MüKoHGB, § 340b Rn. 41.
- <sup>468</sup> *Schnitger/Bildstein*: Wertpapierpensionsgeschäfte und Wertpapierleihe - Wirtschaftliches Eigentum und UntStRefG 2008, IStR 2008, 202, 203.

- 469 *Auerbach/Klotzbach/Torlakovic*, in: Zerey, Finanzderivate, § 37 Rn. 56; *Böcking/Becker/Helke*, in: MüKoHGB, § 340b Rn. 41; BFH, Urteil vom 17.05.1952, I 4/52 U, BFHE 56, 536; kritisch: *Dörge*: Rechtliche Aspekte der Wertpapierleihe, S. 84.
- 470 Vgl. *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Pfiter/Scharpf* (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 19.
- 471 Nach h.M. ist die Wertpapierleihe ein Sachdarlehen, vgl. *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Pfiter/Scharpf* (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 62.
- 472 Vgl. *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Pfiter/Scharpf* (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 13, 15.
- 473 *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/ Paul/Pfiter/Scharpf* (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 15.
- 474 Vgl. *Krumnow/Sprißler/Bellavite-Hövermann/Kemmer/Alves/Brütting/Lauinger/Löw/Naumann/Pfiter/Scharpf* (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, § 340b HGB Rn. 19.
- 475 Vgl. zu Ausschluss und Einziehung eines Geschäftsanteils *Merkt*, in: MüKoGmbHG, § 13 Rn. 161 f.
- 476 Vgl. § 15 Abs. 1 Alt. 2 GmbHG; *Haas*, in: Staudinger, BGB, § 2311 Rn. 108; *Kögel*, in: Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 40 Rn. 26.
- 477 Vgl. *Herzig*: Rückstellungen wegen öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, DB 1990, 1341, 1347; *Schrumpf-Dörge*s, in: Heidel/Schall, HGB, § 249 Rn. 23 ff.; *Schubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 249 HGB Rn. 42 ff.
- 478 *Schotenroehr/Schotenroehr*: Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Körperschaften, DStR 2013, 1161, 1162.
- 479 Nr. 10 Abs. 1 S. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; dazu *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 98; kritisch insofern *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 240 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rn. 128; *ders.*: Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584, 1586; *Schotenroehr/Schotenroehr*: Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1161, 1162 f.
- 480 *Schröder*: Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO, DStR 2005, 1238, 1238.
- 481 *Graf*, in: MüKoBilanzR, § 240 HGB Rn. 1.
- 482 *Graf*, in: MüKoBilanzR, § 240 HGB Rn. 1.
- 483 *Poelzig*, in: MüKoHGB, § 284 Rn. 10 ff.; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 284 Rn. 1.
- 484 Weitere Pflichtangaben wie beispielsweise die Angaben gem. § 285 Nr. 1 lit. a und b HGB zu Verbindlichkeiten oder § 268 Abs. 2 S. 3 HGB zu Abschreibungen

- (Wahlpflichtangabe) sind auch für gemeinnützige Organisationen relevant, werden hier jedoch mangels NPO-spezifischer Abweichungen nicht erläutert.
- <sup>485</sup> Die weiteren Angaben beziehen sich auf die Aufstellung der Pflicht- und Wahlangaben bei *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 284 Rn. 3 f.
- <sup>486</sup> Vgl. *Thomas*, in: Heidel/Schall, HGB, § 284 Rn. 3.
- <sup>487</sup> Vgl. *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 289 Rn. 4 ff.; *Kleindiek*, in: MüKoBilanzR, § 289 HGB, Rn. 43 ff.; *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 289 Rn. 2 ff.
- <sup>488</sup> Vgl. *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 236 ff.
- <sup>489</sup> Vgl. auch *Koss*, Rechnungslegung von Stiftungen, S. 150; *Römer/Spiegel* möchten bei der Erstellung eines Lageberichts den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks in den Lagebericht integrieren, vgl. *Römer/Spiegel*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, § 37 Rn. 262 ff., 267.
- <sup>490</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 93; *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 231 f.
- <sup>491</sup> Vgl. *Hüttemann* (für Stiftungen), der zwar ein eigenständiges Rechnungslegungsrecht nicht für erforderlich hält, die Regelungen des HGB jedoch anpassen möchte; *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 94 f.
- <sup>492</sup> Vergleiche ausdrücklich § 1 Abs. 1 S. 1 PBV, § 1 Abs. 1 S. 1 KHBV.
- <sup>493</sup> Vgl. *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1218; *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 119; *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2517; *Sassen/Führer/Behrmann*: Aktuelle nationale und internationale Entwicklungen zur Rechnungslegung von Stiftungen, BB 2014, 619, 619 f.; *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 105.
- <sup>494</sup> Die angegebenen Randnummern sind solche des jeweiligen besprochenen IDW Rechnungslegungsstandards.
- <sup>495</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1218; *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2517; *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 103.
- <sup>496</sup> *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 101.
- <sup>497</sup> Zu den Gestaltungsformen der Spende siehe *Lehmann*: Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 - Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Non Profit Law Yearbook 2012/ 2013, S. 139, 141 ff.



- <sup>498</sup> Siehe *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2514; *ders.*: Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 - Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Non Profit Law Yearbook 2012/ 2013, S. 139, 145 f.; *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 100.
- <sup>499</sup> Vgl. zur Begründung *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 162 ff.
- <sup>500</sup> Vgl. *Küting*: Die Erfassung von erhaltenen und gewährten Zuwendungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss (Teil I), DStR 1996, 276, 278 f.; *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2516.
- <sup>501</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 25.
- <sup>502</sup> Vgl. *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2515 f.
- <sup>503</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219; *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2513 f. mit Beispielen; *ders.*: Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 - Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Non Profit Law Yearbook 2012/ 2013, S. 139, 148 ff.
- <sup>504</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219.
- <sup>505</sup> *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 103.
- <sup>506</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 19.
- <sup>507</sup> Vgl. *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 102.
- <sup>508</sup> *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1220.
- <sup>509</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 33; *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219.
- <sup>510</sup> Vgl. *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1217.
- <sup>511</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 55.
- <sup>512</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 48.
- <sup>513</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 13.
- <sup>514</sup> IDW RS HFA 21 Rn. 17.
- <sup>515</sup> *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 94; *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 101 f.; a.A.: *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 162 ff.

- 516 IDW RS HFA 21 Rn. 13.
- 517 *Sigloch/Weber*, in: Michalski, GmbHG, Anh. §§ 41-42a Rn. 290 ff.; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 252 Rn. 35, § 249 Rn. 21.
- 518 *Moxter*: Das Realisationsprinzip - 1884 und heute, BB 1984, 1780, 1783 f.
- 519 *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 252 Rn. 57.
- 520 *Lehmann*: Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 - Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Non Profit Law Yearbook 2012/ 2013, S. 139, 147.
- 521 *Kanitz*, in: Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, § 16 Rn. 126.
- 522 *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel D Rn. 80.
- 523 *Kleindiek*, in: MüKoBilanzR, § 243 HGB Rn. 20 f.
- 524 *Morck*, in: Koller/Kindler/Roth/Morck, HGB, § 246 Rn. 9.
- 525 Insofern unklar: *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 104.
- 526 *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 105.
- 527 *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2514, 2517 f.
- 528 So selbst *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219.
- 529 *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219.
- 530 *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 102 f.
- 531 *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1220, die daraus jedoch den Schluss ziehen, dass eine Nebenrechnung ohnehin vorzuziehen sei.
- 532 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rn. 5.26.
- 533 *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*: Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1217, 1219; *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2011, 118, 120.
- 534 *Spiegel/Römer*: Die Realisierung von Spendererträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100, 104.
- 535 A.A.: *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 162 ff.
- 536 Kritisch: *Lehmann*: Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 - Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, in: Non Profit Law Yearbook 2012/ 2013, S. 139, 153.
- 537 *Sassen/Führer/Behrmann*: Aktuelle nationale und internationale Entwicklungen zur Rechnungslegung von Stiftungen, BB 2014, 619, 619.
- 538 IDW RS HFA 5 Rn. 3.
- 539 *Orth*: Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung, DStR 2009, 1397, 1400.

- 540 IDW RS HFA 5 Rn. 39.
- 541 IDW RS HFA 5 Rn. 22.
- 542 IDW RS HFA 5 Rn. 40.
- 543 Vgl. IDW RS HFA 5 Rn. 41 f.
- 544 IDW RS HFA 5 Rn. 47.
- 545 IDW RS HFA 5 Rn. 51 f.
- 546 IDW RS HFA 5 Rn. 30.
- 547 IDW RS HFA 5 Rn. 31.
- 548 IDW RS HFA 5 Rn. 44.
- 549 IDW RS HFA 5 Rn. 49.
- 550 IDW RS HFA 5 Rn. 67.
- 551 Vgl. insofern auch IDW RS HFA 5 Rn. 66.
- 552 IDW RS HFA 5 Rn. 59.
- 553 IDW RS HFA 5 Rn. 58.
- 554 IDW RS HFA 5 Rn. 66.
- 555 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel L Rn. 1561.
- 556 IDW RS HFA 5 Rn. 84.
- 557 IDW RS HFA 5 Rn. 85.
- 558 IDW RS HFA 5 Rn. 86.
- 559 IDW RS HFA 5 Rn. 91.
- 560 IDW RS HFA 5 Rn. 73 f.
- 561 IDW RS HFA 5 Rn. 1.
- 562 *Hüttemann*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1566.
- 563 IDW RS HFA 5 Rn. 51.
- 564 A.A.: *Lehmann*: Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, 2513, 2516 f.
- 565 Siehe oben, S. 93 ff.
- 566 IDW RS HFA 5 Rn. 44.
- 567 *Hüttemann*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1568.
- 568 Siehe IDW RS HFA 5 Rn. 59.
- 569 Vgl. *Hüttemann*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen - Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5, DB 2013, 1561, 1569.
- 570 IDW RS HFA 21 Rn. 55.
- 571 BFH, Beschluss vom 23.09.1998, I B 82/98, BFHE 186, 433; Beschluss vom 23.2.1999, XI B 128/98.
- 572 IDW RS HFA 14 Rn. 3.
- 573 IDW RS HFA 14 Rn. 4.
- 574 Vgl. auch *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1968.
- 575 IDW RS HFA 14 Rn. 17.
- 576 IDW RS HFA 14 Rn. 18.

- 577 Vgl. *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, Fn. 8.
- 578 IDW RS HFA 14 Rn. 27.
- 579 IDW RS HFA 14 Rn. 32.
- 580 IDW RS HFA 14 Rn. 28.
- 581 IDW RS HFA 14 Rn. 33.
- 582 IDW RS HFA 14 Rn. 34.
- 583 IDW RS HFA 14 Rn. 49.
- 584 IDW RS HFA 14 Rn. 52 f.
- 585 IDW RS HFA 14 Rn. 59.
- 586 Vgl. IDW RS HFA 5 Rn. 91.
- 587 Insofern kann auf die oben gemachten Ausführungen zur Zweckmäßigkeit der Rechnungslegungsvorschriften des HGB für gemeinnützige Organisationen verwiesen werden, vgl. oben S. 81 ff.
- 588 Vgl. *Ballwieser*, in: MüKoHGB, § 241a Rn. 5; *Kußmaul/Meyering*: BilMoG-Regierungsentwurf: Wen entlastet § 241a HGB-E?, DB 2008, 1445, 1446; BT-Drucks. 16/10067, S. 35, 46.
- 589 Vgl. BR.-Drucks. 344/08, S. 70.
- 590 Vgl. *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 29; die verwendeten Zahlen entstammen dem ZiviZ-Survey 2012.
- 591 *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1968.
- 592 *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1969.
- 593 *Vogelbusch* geht deshalb sogar so weit, diese Art der Rechnungslegung für unmöglich zu halten, vgl. *Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? - Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, DB 2006, 1967, 1969.
- 594 Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss.
- 595 Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- 596 Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.
- 597 Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.
- 598 Vgl. *Palao Taboada*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien, in: *Walz/v. Auer/v. Hippel* (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 483, 485.
- 599 Vgl. *Korioth*, in: *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 141;

- Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rn. 36.
- <sup>600</sup> *García de Enterría/Fernández*, Curso de Derecho Administrativo I, S. 189.
- <sup>601</sup> „Materia administrativa“, *García de Enterría/Fernández*, Curso de Derecho administrativo I, S. 208.
- <sup>602</sup> Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.
- <sup>603</sup> „[...] el gobierno actualizará las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las *entidades sin fines lucrativos* [...]“; Hervorhebung vom Autor.
- <sup>604</sup> Vgl. auch *Rua Alonso de Corrales*, Contabilidad de Fundaciones, S. 38, noch zur Vorgängerregelung, was aber hier inhaltlich keine Abweichung bedeutet.
- <sup>605</sup> *García Castellví*, La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones, S. 18 noch zur Vorgängerregelung des Real Decreto 776/1998, die in diesem Punkt jedoch inhaltlich nicht abweicht.
- <sup>606</sup> Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; Übersetzung vom Autor.
- <sup>607</sup> *Gil del Campo*, Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 603.
- <sup>608</sup> *Merino Merchan/Palma Fernandez*, in: Alzaga Villaamil, Comentarios a la Constitución Española de 1978, Art. 34, S. 558.
- <sup>609</sup> Vgl. *Verdera Server*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 1, S. 45; *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 15.
- <sup>610</sup> Constitución Española, die spanische Verfassung von 1978.
- <sup>611</sup> Urteil des Tribunal Constitucional vom 20.3.1997, STC 61/1997; vom 14.2.2002, STC 37/2002.
- <sup>612</sup> *Nieto Garrido*, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 34, S. 928 ff.
- <sup>613</sup> Vgl. *Huelín Martínez de Velasco*, in Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 149 Abs. 1 UAbs. 5 und Art. 149 Abs. 1 UAbs. 6, S. 2295.
- <sup>614</sup> Vgl. *Gómez de la Escalera*, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 149 Abs. 1 UAbs. 8, S. 2327 ff.
- <sup>615</sup> Vgl. die Urteile des Tribunal Constitucional vom 2.2.1981, STC 4/1981; vom 14.7.1985, STC 25/1985; sämtliche Befugnisse sind lediglich vom Zentralstaat abgeleitet, *Solozábal Echavarría*, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 2, S. 57 ff.
- <sup>616</sup> Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid, Castilla y Leon.
- <sup>617</sup> *Merino Merchan/Palma Fernandez*, in: Alzaga Villaamil, Comentarios a la Constitución Española de 1978, Art. 34, S. 568; diverse Comunidades Autónomas haben von diesem Recht Gebrauch gemacht, vgl. bspw. Galizien: Ley gallega 7/1983, Madrid: Ley 1/1998, Comunidad Valenciana: Ley 8/1998.
- <sup>618</sup> *Verdera Server*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 1, S. 66; *Fossas Espada*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 143, S. 2170.
- <sup>619</sup> In 14 der 17 Statuten findet sich folgende oder sehr ähnliche Formulierung:

- „Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma“, vgl. *Verdera Server*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 1, S. 66 f.
- <sup>620</sup> *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 40; Urteil des Tribunal Constitucional vom 21.12.2005, STC 341/2005; Art. 36 Abs. 1 des spanischen Stiftungsgesetzes, der das Stiftungsregister regelt, verfügt in diesem Zusammenhang, dass diejenigen Tatsachen einzutragen seien, die Stiftungen betreffen, die ihre Aktivitäten grundsätzlich im gesamten Staatsgebiet oder im Territorium von mehr als einer Comunidad Autónoma entfalten, vgl. *Olavarría Iglesia*, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 1, S. 73; *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 31.
- <sup>621</sup> Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones; vgl. *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 39.
- <sup>622</sup> Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones.
- <sup>623</sup> Vgl. Urteil des Tribunal Constitucional vom 22.3.1988, STC 49/1988; *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 35 ff.; *Gil del Campo*: Fiscalidad de fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 39; *Merino Merchan/Palma Fernandez*, in: Alzaga Villaamil, Comentarios a la Constitución Española de 1978, Art. 34, S. 556
- <sup>624</sup> Vgl. *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 52.
- <sup>625</sup> *Verdera Server*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 3, S. 116.
- <sup>626</sup> *García de Enterría*: Una Nota sobre el Interés General como Concepto jurídico indeterminado, Revista Española de Derecho Administrativo 1996, 69, 72.
- <sup>627</sup> Vgl. *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 50, 53 ff.
- <sup>628</sup> Vgl. *García-Andrade Gómez*, in: Muñoz Machado/Cruz Amorós/Lorenzo García, Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, S. 54; für diese Stiftungen ist allerdings umstritten, ob sie unter die Steuerbefreiung des 2. Titels des Gesetzes 49/2002 fallen. Herrschend ist hier die Ansicht, dass solche Stiftungen, die unter vertraglicher Beteiligung der Belegschaft gegründet werden, aufgrund des Ausschlussgrundes des Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 Abs. 1 Ley 49/2002 nicht steuerbefreit sind; vgl. *Márquez Sillero*, La Exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades, S. 304 ff.
- <sup>629</sup> *Verdera Server*, in: Olavarría Iglesia, Comentarios a la Ley de Fundaciones, Art. 3, S. 128.
- <sup>630</sup> *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 40; Art. 36 des spanischen Stiftungsgesetzes sieht - wie auch schon das Vorgängergesetz von 1994 - ein einheitliches nationales Stiftungsregister vor. Zum Stiftungsgesetz von 1994 gab es dazu auch bereits ein ausführendes Real Decreto (RD 384/1996). Allerdings existiert dieses Stiftungsregister bis zum aktuellen Zeitpunkt (15. Juli

2015) nicht. Auch zum aktuellen Stiftungsgesetz (L 50/2002) gibt es ein ausführendes Real Decreto zum Stiftungsregister (RD 1611/2007). Auch dieses ist allerdings noch nicht in Gang gesetzt worden. Somit bleibt es bei den separaten Stiftungsregistern, die je nach Stiftungszweck bei den einzelnen (nationalen) Ministerien angesiedelt sind.

- <sup>631</sup> Vgl. *Atienza Navarro*, in: Olavarría Iglesia, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 36, S. 894 f.
- <sup>632</sup> *González Cueto*, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 14, S. 128.
- <sup>633</sup> Vgl. Art. 14 Abs. 2 span. Stiftungsgesetz, *González Cueto*, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 14, S. 130.
- <sup>634</sup> Siehe auch *Gil del Campo*: *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, S. 63.
- <sup>635</sup> Vgl. beispielsweise die Struktur der Stiftung FAES: <http://www.fundacionfaes.org/es/presentacion/organizacion/directorio>; vgl. *González Cueto*, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 15, S. 140.
- <sup>636</sup> *González Cueto*, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 34, S. 268; das für eine Stiftung zuständige Protectorado ist bei dem jeweiligen Ministerium der Zentralregierung angesiedelt, in dessen Kompetenzbereich die Tätigkeit der Stiftung fällt.
- <sup>637</sup> Vgl. *González Cueto*, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Art. 34, S. 266 f.
- <sup>638</sup> Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal.
- <sup>639</sup> *Delgado Garcia/Oliver Cuello*, *Fiscalidad de las ONG*, S. 50 ff.
- <sup>640</sup> *Palao Taboada*: *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien*, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 483, 488.
- <sup>641</sup> *Palao Taboada*: *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien*, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, S. 483, 491 f.; ebenfalls ausgenommen ist die entgeltliche Übertragung von Immobilien, die zur Erfüllung des Stiftungszwecks dienen, sofern die Stiftung die generierten Einnahmen in Immobilien oder Rechte zum selben Zweck reinvestiert; vgl. *Márquez Sillero*, *La Exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, S. 182 f.
- <sup>642</sup> Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal.
- <sup>643</sup> *Herrero Mallol*, *Comentarios a la Ley 49/2002*, S. 40.
- <sup>644</sup> *Delgado Garcia/Oliver Cuello*, *Fiscalidad de las ONG*, S. 51.
- <sup>645</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 des deutschen Vereinsgesetzes; *Gómez Montoro*, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, *Comentarios a la Constitución Española*, Art. 22, S. 548.
- <sup>646</sup> *Aguilar de Luque/Elvira Perales*, in: Alzaga Villaamil, *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Art. 22, S. 617 ff.
- <sup>647</sup> Insbesondere Tribunal Constitucional vom 23.7.1998, STC 173/1998, nach dem vom Kerngehalt die Ausübung dieses Rechts zu unterscheiden sei; *Gómez*

- Montoro, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 22, S. 552.
- <sup>648</sup> Gómez Montoro, in: Casas Baamonde/Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Comentarios a la Constitución Española, Art. 22, S. 552 f.
- <sup>649</sup> Tribunal Constitucional vom 27.4.2006, STC 135/2006
- <sup>650</sup> Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo.
- <sup>651</sup> Art. 1 Abs. 3 des spanischen Vereinsgesetzes; *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 42.
- <sup>652</sup> *Jorquera Amores/Trascastró Rico*, Comentarios a la Ley del Derecho de Asociación, Art. 10, S. 56; vgl. auch *Aguiar de Luque/Elvira Perales*, in: Alzaga Villaamil, Comentarios a la Constitución Española de 1978, Art. 22, S. 618 f.
- <sup>653</sup> Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.
- <sup>654</sup> „Que sus fines estatuarios tiendan a promover el interés general“.
- <sup>655</sup> Das Vereinsgesetz enthält beispielsweise die zusätzlichen Kategorien des Konsumentenschutzes („defensa de consumidores y usuarios“) und des Schutzes von Kindern („protección de la infancia), verzichtet aber auf die Kategorien der Förderung der wissenschaftlichen Forschung sowie der technischen Entwicklung („investigación científica y desarrollo tecnológico“).
- <sup>656</sup> Übersetzung vom Autor, Art. 32 Abs. 1 lit. span. VereinsG a.E.: „y cualesquiera otros de similar naturaleza.“
- <sup>657</sup> Für die Details siehe Ausführungen zur Stiftung oben.
- <sup>658</sup> *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 50 ff.
- <sup>659</sup> *Delgado García/Oliver Cuello*, Fiscalidad de las ONG, S. 51.
- <sup>660</sup> Aufzählung nach *Gil del Campo*: Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 104.
- <sup>661</sup> Dies schließt sowohl die Befreiung von Gerichts- und Notargebühren als auch die kostenlose anwaltliche Vertretung ein, vgl. Ministerio de Justicia, Gobierno de España,  
[http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/es/1200666550200/Tramite\\_C/1215326541](http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/es/1200666550200/Tramite_C/1215326541)
- <sup>662</sup> *Palao Taboada*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 483, 487.
- <sup>663</sup> Vgl. *Rua Alonso de Corrales*, Contabilidad de Fundaciones, S. 38
- <sup>664</sup> Bsp. Auslassen des Kontos für Rücklagen für Kosten der Emission von Aktien, Hinzufügen von Konto für Vortrag von Kapital, das gem. Art. 27 Abs. 1 UAbs. 1 des Stiftungsgesetzes (L50/2002) innerhalb des Geschäftsjahres seines Erwerbs und der vier folgenden Geschäftsjahre verbraucht werden muss. Vgl. *García Castellví*, La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones, S. 30 ff.
- <sup>665</sup> Vgl. *García Castellví*, La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones, S. 88.; zum Problem der Verbuchung derartiger Spenden im deutschen Recht vgl. Doll: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, Zielsetzung, Abgrenzung und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21, npoR 2011, 118.



- 666 Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen.
- 667 Ley 19/1989, de 25 de julio, relativa a la reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE; Cerdá Aparicio, Adaptación de las Legislaciones nacionales a la IV. Directiva del Derecho de Sociedades CEE, S. 180 ff.; *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 577; *Moro Hernández*, Planes de Contabilidad de Francia, Portugal y España (Borrador). Su Adecuación a la Cuarta Directiva de la Comunidad Europea, S. 236.
- 668 Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, veröffentlicht im Boletín Oficial del Estado am 27. Dezember 1990; *Moro Hernández*, Planes de Contabilidad de Francia, Portugal y España (Borrador). Su Adecuación a la Cuarta Directiva de la Comunidad Europea, S. 241 f.
- 669 *Gonzalo Angulo*: Principales Cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC), S. 4; vgl. auch *Amat*, Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad, S. 14.
- 670 *Gonzalo Angulo*: Principales Cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC), S. 4.
- 671 Zur Übersetzung des „Imagen Fiel“ als „True and Fair View“ siehe *Garvey*, Los Antecedentes de la Imagen fiel y su Aplicación en España, S. 167 ff.
- 672 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 629; *García-Tuñón*, Regimen juridico de la Contabilidad del Empresario, S. 204 ff.
- 673 *Garvey*, Los Antecedentes de la Imagen fiel y su Aplicación en España, S. 172.
- 674 *Garvey*, Los Antecedentes de la Imagen fiel y su Aplicación en España, S. 170; *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera, S. 124.
- 675 Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 auf Grund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen.
- 676 Vgl. *Garvey*, Los Antecedentes de la Imagen fiel y su Aplicación en España, S. 167 ff.
- 677 *Amat*, Las Claves del nuevo Plan General de Contabilidad, S. 11; *ders.*, Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad, S. 13; Motive des Plan General de Contabilidad, RD 1514/2007, Introducción, II.6.
- 678 *Giménez-Rico*, in: *Sala Reixachs*, Comentarios al Código de Comercio, Art. 36, S. 422.
- 679 Vgl. auch *Vela Bagues*, El Concepto de Imagen fiel en el nuevo Marco normativo de la Contabilidad pública española, S. 86.
- 680 *González Poveda/Plaza González/Puerta Luis/Suárez Robledano*, Código de Comercio y Legislación mercantil complementaria, Art. 35, S. 30.
- 681 *García-Tuñón*, Regimen juridico de la Contabilidad del Empresario, S. 217.
- 682 *González Poveda/Plaza González/Puerta Luis/Suárez Robledano*, Código de

- Comercio y Legislación mercantil complementaria, Art. 35, S. 30.
- <sup>683</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 125; *Villacorta Hernández*, *Posibles Soluciones a Problemas de la Normalización contable*, S. 140 ff.
- <sup>684</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 126.
- <sup>685</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 126.
- <sup>686</sup> *García-Tuñón*, *Regimen jurídico de la Contabilidad del Empresario*, S. 221 ff.
- <sup>687</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 126.
- <sup>688</sup> Zum deutschen Verrechnungsverbot vgl. *Ballwieser*, in: *MüKoHGB*, § 246 Rn. 128 ff.
- <sup>689</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 127.
- <sup>690</sup> Vgl. *García-Tuñón*, *Regimen jurídico de la Contabilidad del Empresario*, S. 229.
- <sup>691</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 127.
- <sup>692</sup> *Garvey*, *Los Antecedentes de la Imagen fiel y su Aplicación en España*, S. 172; *Moro Hernández*, *Planes de Contabilidad de Francia, Portugal y España (Borrador). Su Adecuación a la Cuarta Directiva de la Comunidad Europea*, S. 249; *Torvisco Manchón*, *Los Principios contables del PGC*, S. 1; *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera*, S. 127.
- <sup>693</sup> Ley Orgánica 1/2002; *Gil del Campo*, *Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos*, S. 610; *ders.*; *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, S. 623.
- <sup>694</sup> Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.
- <sup>695</sup> Das Real Decreto 1740/2003 verweist noch auf die Vorgängervorschrift von 1998, die im Real Decreto 776/1998 vom 30. April enthalten war; *Gil del Campo*, *Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos*, S. 610; *ders.*; *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, S. 623.
- <sup>696</sup> Gem. Verweis in den Adaptationsvorschriften sind die Vorschriften des Código de Comercio allerdings auch auf gemeinnützige Körperschaften unter den Spezifikationen der Adaptationsvorschriften anzuwenden.
- <sup>697</sup> Vgl. auch *Amat*, *Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad*, S. 21.
- <sup>698</sup> *Gil del Campo*, *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, S. 605.
- <sup>699</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- <sup>700</sup> *Miranda Giménez-Rico*, in: *Sala Reixachs*, *Comentarios al Código de Comercio*, Art. 36, S. 420.

- 701 Hervorhebung der Änderungen gegenüber dem Plan General de Contabilidad vom Autor.
- 702 Das Konto 200, das die Forschungskosten enthält, ist ausdrücklich nicht eingeschlossen; vgl. *Amat*, *Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad*, S. 347.
- 703 Gem. Art. 42 Abs. 1 UAbs. 2 Código de Comercio (CC) besteht eine Gruppe von Gesellschaften, wenn eine Gesellschaft direkt oder indirekt die Kontrolle ausübt oder diese ausüben kann. Gem. lit. a desselben Unterabsatzes wird vermutet, dass eine Gesellschaft die Kontrolle über eine andere ausübt oder ausüben kann, wenn sie die Mehrheit der Stimmrechte hält. Gem. lit. b wird dies ebenfalls vermutet, wenn eine Gesellschaft rechtlich in Lage ist, die Mehrheit der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans zu benennen oder zu entlassen. Lit. c sieht vor, dass die Mehrheit der Stimmrechte auch durch vertragliche Vereinbarung mit Dritten ausgeübt werden kann. Gem. lit. d wird die Kontrolle auch dann vermutet, wenn eine Gesellschaft mit ihren Stimmrechten die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses (gem. Art. 44 Abs. 3 CC am Ende des Geschäftsjahres der kontrollierenden Gesellschaft) und der zwei vorhergehenden Geschäftsjahre gewählt hat. Daneben gilt die Vermutung insbesondere dann, wenn die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung Mitglieder der Geschäftsführung oder leitende Angestellte („altos directivos“) der kontrollierenden oder einer anderen von dieser kontrollierten Gesellschaft sind. Gem. Art. 47 Abs. 3 UAbs. 1 CC liegt eine assoziierte Gesellschaft vor, wenn eine Gesellschaft über einer anderen Gesellschaft, die nicht zur Gesellschaftsgruppe der ersteren gehört, signifikanten Einfluss ausübt und an dieser eine Beteiligung hält, durch die eine dauerhafte Verbindung mit dieser schafft. Gem. UAbs. 2 wird eine derartige Beteiligung vermutet, wenn die erstgenannte Gesellschaft mindestens 20% der Stimmrechte der letztgenannten hält.
- 704 Als „Eigenaktivität“ sind die Aktivitäten zur Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks zusammengefasst.
- 705 Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico.
- 706 Vgl. *Andersen*, *Fundaciones*, S. 46 ff.
- 707 Vgl. Nr. 18 Abs. 1 UAbs. 3 lit. d des ersten Teils des PGC; *García Castellví*, *La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones*, S. 84.
- 708 Vgl. zur Diskussion zum deutschen Recht *Doll*: Grundsätze der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, Zielsetzung, Abgrenzung und Anwendungsfragen des IDW RS HFA 21, npoR 2011, 118.
- 709 Vgl. *García Castellví*, *La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones*, S. 85.
- 710 Vgl. *García Castellví*, *La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones*, S. 83 f.
- 711 Vgl. *García Castellví*, *La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones*, S. 88.
- 712 Vgl. *García Castellví*, *La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones*, S. 85.
- 713 *Fernández Molina*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), *Contabilidad financiera II*, S. 22, 91; *Amat*, *Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad*, S. 23.
- 714 *Amat*, *Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad*, S. 24.
- 715 *Amat*, *Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad*, S. 24 f.

- 716 Vgl. Zweiter Teil, Abschnitt 2 Nr. 1 Abs. 3 PGC; gesprochen wird hier von einer Aktiven-Rückstellung; diese bilden einen Minusposten, der direkt den Herstellungs- bzw. Anschaffungspreis mindert und keinen separaten Bilanzposten, vgl. AECA, Principios Contables, Provisiones, Contingencias y Acontecimientos posteriores al Cierre de los Estados financieros, S. 24.
- 717 *García Castellví*, La Contabilidad de las Fundaciones y Asociaciones, S. 158 f.
- 718 Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- 719 Spanisch: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- 720 Resolución del 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- 721 Vgl. Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- 722 Vgl. *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 631.
- 723 Vgl. *Blanco Richart*, in: Wanden-Berghe Lozano (Hrsg.), Contabilidad financiera II, S. 228 f; *Fernández Molina*, in: Wanden-Berghe Lozano (Hrsg.), Contabilidad financiera II, S. 140.
- 724 Übersetzung vom Autor.
- 725 Vgl. auch *Amat*, Comprender el nuevo Plan General de Contabilidad, S. 18; *Vilariño Sanz/Pérez Ramírez/García Martínez*, Derivados, S. 58 f.; die Definition stimmt mit der Definition des aktiven Marktes der IFRS überein, vgl. *Varain*, in: MüKoBilanzR, IAS 39 Rn. 304; dieser ist mit dem BilMoG in § 255 Abs. 4 S. 1 HGB eingefügt worden, vgl. *Grottel/Pastor*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 255 Rn. 515; *Künkele/Koss*, in: Petersen/Zwirner, BilMoG, Teil III, § 255 Abs. 4 HGB Abschnitt lit. b. bb.; BR-Drucks. 344/08, S. 132.
- 726 Vgl. Punkt 7 der Motive der Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
- 727 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 99.
- 728 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 102.
- 729 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 103.
- 730 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 105 f.
- 731 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 119 f.
- 732 *Arnau Paradís*: Supuestos Practicos de Contabilidad de Entidades no lucrativas, S. 2.
- 733 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 138.
- 734 *Arnau Paradís*: Supuestos Practicos de Contabilidad de Entidades no lucrativas, S. 2.
- 735 *Arnau Paradís*: Supuestos Practicos de Contabilidad de Entidades no lucrativas, S. 2; *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 146, 152; als Beispiel lassen sich hier die Mikrokredite der Stiftung Orbayu anführen, die in Afrika und Lateinamerika zinslose Mikrokredite an Kleinunternehmen, vor allem Landwirte, vergibt; vgl. <http://www.orbayu.org>.

- 736 Vgl. Zweiter Teil Abschnitt 15 Nr. 1 Abs. 1 PGC; CISS, Provisiones y Contingencias. Deudas no comerciales a L.P., S. 7.
- 737 Zweiter Teil Abschnitt 15 Nr. 1 Abs. 1 PGC.
- 738 AECA, Principios Contables, Provisiones, Contingencias y Acontecimientos posteriores al Cierre e los Estados financieros, S. 23.
- 739 *Gil del Campo*, Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 605.
- 740 Übersetzung und kursive Hervorhebungen vom Autor; die Nummerierung und sonstige Hervorhebungen sind den Adaptationsvorschriften entnommen.
- 741 Vgl. oben, S. 160 f., 144, 147.
- 742 Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.
- 743 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.
- 744 Ley 16/2007, de 4 de julio.
- 745 Vgl. Motive der Adaptationsvorschriften im Punkt 6 des Anhang I des RD 1492/2011; *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 579 f.
- 746 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 793; *ders.*, Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 606; vgl. auch *Gadea Ortíz/Martín Veredas/Tejeiro Salguero*, Contabilidad práctica, S. 21.
- 747 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 793.
- 748 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos, S. 793.
- 749 Der Anhang des Jahresabschlusses der Fundación ONCE für das Geschäftsjahr 2013 ist 91 Seiten lang.
- 750 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos y del Mecenazgo, S. 796.
- 751 Art. 27 span. Stiftungsgesetz sieht vor, dass 70% der Überschüsse der Stiftung direkt zur Erfüllung des Stiftungszwecks eingesetzt werden müssen.
- 752 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 214.
- 753 Zum Aktionsplan siehe unten, S. 175.
- 754 *Gil del Campo*, Contabilidad y Fiscalidad de las Entidades sin Fines lucrativos y del Mecenazgo, S. 797; Übersetzung vom Autor, die Nummerierung ist der Vorschrift entnommen.
- 755 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.
- 756 „Actividades propias“, Übersetzung vom Autor.
- 757 „Actividades mercantiles“, Übersetzung vom Autor.
- 758 Dies geht hervor aus der systematischen Stellung der Regelung des „Plan de actuación“ in Art. 26 RD 1337/2005.
- 759 *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 168.
- 760 Art. 25 Abs. 3 span. Stiftungsgesetz: „modelos abreviados“; *Gil del Campo*, Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 613; die Rechnungslegung kleiner und mittlerer Unternehmen ist geregelt im Real Decreto

1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas; vgl. *Rua Alonso de Corrales*, Contabilidad de Fundaciones, S. 53 ff.

- <sup>761</sup> In ihrem Gründungsjahr können Organisationen, die unter die Anpassungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen fallen, zum Plan für kleine und mittlere Unternehmen optieren, wenn sie in ihrem Gründungsjahr mindestens zwei der drei aufgeführten Grenzen einhalten.
- <sup>762</sup> Diese beiden Regelungsgruppen sind im Generalplan für kleine und mittlere Unternehmen nicht enthalten, da sie für nicht relevant gehalten wurden; vgl. *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera, S. 461, 463.
- <sup>763</sup> Vgl. *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera, S. 461 f.; *ders.*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera II, S. 847 ff.
- <sup>764</sup> Vgl. *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera II, S. 852.
- <sup>765</sup> *Wanden-Berghe Lozano*, in: *Wanden-Berghe Lozano* (Hrsg.), Contabilidad financiera, S. 462.
- <sup>766</sup> *Serrano Moracho*, Contabilidad sectorial, S. 171 f.
- <sup>767</sup> Beide Gesetze wurden jedoch zeitnah (Dezember 2002 und Dezember 2003) innerhalb derselben Legislaturperiode erlassen, weshalb von einer bewussten Besserstellung von Stiftungen ausgegangen werden darf.
- <sup>768</sup> Gem. Art. 37 Abs. 1 span. Stiftungsgesetz ist das Stiftungsregister öffentlich, vgl. *Gil del Campo*, Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo, S. 616 f.
- <sup>769</sup> Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, welches das nationale Vereinsregister regelt.
- <sup>770</sup> Gem. Art. 6 Abs. 1 RD 1470/2003 ist für die Prüfung des Jahresabschlusses die staatliche Stelle verantwortlich, die auch das Vereinsregister verwaltet. Für überregional tätige Vereine ist dies das Innenministerium.
- <sup>771</sup> Vgl. S. 38 ff. des Jahresabschlusses.
- <sup>772</sup> Vgl. S. 39 des Jahresabschlusses.
- <sup>773</sup> Vgl. S. 47 des Jahresabschlusses.
- <sup>774</sup> Vgl. S. 53 des Jahresabschlusses.
- <sup>775</sup> Vgl. S. 175 f.
- <sup>776</sup> Siehe S. 96 des Jahresabschlusses.
- <sup>777</sup> Vgl. zum Aussagegehalt der Kapitalflussrechnung nach § 297 Abs. 1 S. 1 HGB *Senger*, in: *MüKo-BilanzR*, § 297 HGB Rn. 15.
- <sup>778</sup> RD 1491/2011.
- <sup>779</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 L 49/2002: 70% der Überschüsse innerhalb des Jahres des Zuflusses zuzüglich 4 Geschäftsjahre.
- <sup>780</sup> Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 a.E. L 49/2002.

- 781 Siehe *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 60.
- 782 Vgl. Introducción, I.4., Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas Empresas, RD 1515/2007.
- 783 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Zahlen, Daten, Fakten, S. 61.
- 784 Daten zu Mitarbeiterzahl und Einnahmen sind dem Ziviz-Survey 2012 entnommen. Der Autor stützt sich auf die Auswertung in *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, 2014.
- 785 Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Zahlen, Daten, Fakten, S. 61.
- 786 *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 23.
- 787 Vgl. *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, S. 23.
- 788 *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 447; Kreisschreiben (KS) Nr. 12 Ziff. II. 2. a.
- 789 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990.
- 790 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990.
- 791 Gem. Art. 188 Abs. 1 der schweizerischen Verfassung ist das Bundesgericht das oberste Gericht der Schweiz.
- 792 *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, § 17 Rn. 32; *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 443.
- 793 KS Nr. 12 Ziff. II. 2. b, c; *Braun*, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, S. 162; v. *Mandach*, Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht, S. 30; *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 23 ff.; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 235.
- 794 KS Nr. 12 Ziff. II. 2. d.; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 236.
- 795 KS Nr. 12 Ziff. II 3. a.; *Reich*: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, 465, 469; *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 24; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 236; aus der Ableitung aus der Volksauffassung zieht *Greter* den Schluss, dass den Kantonen bei der Ausgestaltung des Begriffs der Gemeinnützigkeit ein gewisser Ausgestaltungsfreiraum zustehe, *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 25; ebenso mit Betonung der kantonalen Fiskalhoheiten *Braun*, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, S. 160; a.A. mit Hinweis auf die Rechtssicherheit: *Trümpy*, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten

- Bundessteuer, der Staats-sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 193 f., mit Hinweis auf die Verpflichtung zur vertikalen Steuerharmonisierung *Reich: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, ASA 58 (1989/1990), 465, 506.
- <sup>796</sup> KS Nr. 12 Ziff. II 3. a.; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 236.
- <sup>797</sup> KS Nr. 12 Ziff. II 3. a.
- <sup>798</sup> KS Nr. 12 Ziff. II 3. a.
- <sup>799</sup> *Trümper*, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats-sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 109; in Zeiten verstärkter Privatisierung ist dieser Begriff allerdings zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität restriktiv auszulegen, vgl. *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 28.
- <sup>800</sup> KS Nr. 12 Ziff. II 3. a.; *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, § 17 Rn. 31; *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 25; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 236.
- <sup>801</sup> *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 25.
- <sup>802</sup> *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 25.
- <sup>803</sup> KS Nr. 12 Ziff. II 3. b; *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 33; *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 26; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 237; vgl. auch v. *Mandach*, Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht, S. 49 ff., der zu ähnlichen Ergebnissen kommt, allerdings die Bezeichnung für die objektive und die subjektive Komponente genau entgegengesetzt verwendet.
- <sup>804</sup> Eine Anerkennung von Sportvereinen ist nur dann möglich, wenn sie über ihr mitgliedernütziges Angebot hinaus altruistisch tätig sind. Die Praxis ist bei der Anerkennung allerdings zurückhaltend; vgl. *Koller: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz*, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 454; siehe auch *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 29, 33; *Trümper*, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 109; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 237.
- <sup>805</sup> *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 29, 34; weitergehend *Reich*, der fordert, dass die wirtschaftliche Betätigung zur Erreichung des Allgemeinwohlzwecks unumgänglich sein müsse, *Reich: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, ASA 58 (1989/1990), 465, 474.
- <sup>806</sup> Vgl. *Scheiwiller*, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, S. 27.
- <sup>807</sup> *Braun*, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, S. 163; *Greter*, in: Kommentar zum Schweizerischen



- Steuerrecht I/1, Art. 23 StHG Rn. 23; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 236.
- <sup>808</sup> Vgl. *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 460; *Schönenberg*: Venture Philantropy in Europa - Unternehmerische Stiftungstätigkeit der neuen Generation, in: Schurr, Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft, S. 95, 101 f.
- <sup>809</sup> Vgl. *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 460; *Schönenberg*: Venture Philantropy in Europa - Unternehmerische Stiftungstätigkeit der neuen Generation, in: Schurr, Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft, S. 95, 102; *Zurkinden-Erismann*: Leistungsverpflichtungen von klassischen Stiftungen, in: Amstutz/Gächter/Konrad/Lauener/Vetter-Schreiber/Walser/Zurkinden-Erismann, Leistungsverpflichtungen von Pensionskassen und klassischen Stiftungen, S. 131, 146.
- <sup>810</sup> Vgl. *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 460.
- <sup>811</sup> Das WStB ist das Gesetz über die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer) in der ab 1981 geltenden Fassung.
- <sup>812</sup> *Känzig*, Wehrsteuer, Art. 16 Nr. 3 Rn. 18 mit Verweisen auf kantonale Entscheidungen.
- <sup>813</sup> *Känzig*, Wehrsteuer, Art. 16 Nr. 3 Rn. 18 mit Verweisen auf kantonale Entscheidungen.
- <sup>814</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 461.
- <sup>815</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 447.
- <sup>816</sup> Vgl. *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 447.
- <sup>817</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 445.
- <sup>818</sup> *Grüniger*, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 80 Rn. 1 f.; *Jakob*: Das Stiftungsrecht der Schweiz zwischen Tradition und Funktionalismus, ZEV 2009, 165, 165; *Lanter*, Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen, S. 10 f.; *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 122 f.
- <sup>819</sup> Siehe *Lanter*, Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen, S. 10 f.
- <sup>820</sup> *Braun*, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, S. 1 f.; *Eisenring*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 80 Rn. 8.
- <sup>821</sup> *Braun*, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, S. 2.
- <sup>822</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v.

- Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 462.
- 823 *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 462.
- 824 *Jakob/Studen/Uhl*, Verein - Stiftung - Trust, S. 45.
- 825 Vgl. *Vogel*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 934 OR Rn. 3.
- 826 *Riemer*, Vereins- und Stiftungsrecht, Art. 83b Rn. 7.
- 827 Verordnung des Schweizerischen Bundesrats vom 24.08.2005 über die Revisionsstelle von Stiftungen.
- 828 *Riemer*, Vereins- und Stiftungsrecht, Art. 83b Rn. 8.
- 829 *Wipfli*, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, S. 50.
- 830 BV steht für die schweizerische Bundesverfassung vom 18.04.1999, in Kraft getreten am 1.1.2000, vgl. *Kley*, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung, Geschichtliche Einleitung Rn 36.
- 831 Vgl. *Rohner*, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung, Art. 23 Rn. 6 f.; *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 2 Rn. 48.
- 832 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 2 Rn. 67.
- 833 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 15 Rn. 355.
- 834 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 15 Rn. 356, § 17 Rn. 463; *Rumo-Jungo/Schmid/Schnyder/Tuor*, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, § 16 Rn. 1.
- 835 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 15 Rn. 356, 358.
- 836 Vgl. *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 449.
- 837 Vgl. *Riemer*, Vereins- und Stiftungsrecht, Art. 74 Rn. 1 ff.
- 838 Statt vieler *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 448.
- 839 Diese müssen nicht zwingend gemeinnützig im Sinne des Steuerrechts sein; *Rumo-Jungo/Schmid/Schnyder/Tuor*, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, § 16 Rn. 11.
- 840 *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 482.
- 841 *Jakob/Studen/Uhl*, Verein - Stiftung - Trust, S. 10.
- 842 *Vogel*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 934 OR Rn. 1.
- 843 HRegV ist die Abkürzung der schweizerischen Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007.
- 844 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 7 Rn. 134.
- 845 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 7 Rn. 134.
- 846 *Portmann*, in: Schweizerisches Privatrecht, II/5, § 7 Rn. 135.
- 847 *Lipp*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 957 OR Rn. 4.
- 848 Die Abkürzung OR steht für das schweizerische Obligationenrecht.
- 849 *Jakob/Studen/Uhl*, Verein - Stiftung - Trust, S. 10 f.; die Verordnung des

- schweizerischen Bundesrats vom 21.11.2012 über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung definiert die in Betracht kommenden Standards, darunter in Art. 1 Abs. 1 lit. c Swiss GAAP FER.
- <sup>850</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 449.
- <sup>851</sup> In Kraft seit dem 1.1.2008; veröffentlicht im Bundesblatt (BBl) 2008 S. 7289 ff.
- <sup>852</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 449.
- <sup>853</sup> *Koller*: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 441, 449; vgl. *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel*, Schweizerisches Aktienrecht, § 9 Rn. 5.
- <sup>854</sup> Es gelten Übergangsfristen. Das alte Rechnungslegungsrecht wird jedoch in dieser Arbeit nicht mehr behandelt. Veröffentlichung im Bundesblatt 2012, 63.
- <sup>855</sup> Vgl. *Zihler*: Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 806, 806 f.
- <sup>856</sup> Vgl. Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1623.
- <sup>857</sup> *Gnos/Keiser*, Gesellschaftsrecht - Entwicklungen 2012, S. 40 f.; *Zihler*: Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 806, 807.
- <sup>858</sup> Vgl. *Annen*: Aktien- und Rechnungslegungsrechtsreform - Eine Standortbestimmung, *TREX* 2010, 282, 285; *Neuhaus/Schneider*: Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 808, 809.
- <sup>859</sup> Ausdrücklich: Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1625; *Schüle*: Dichtung und Wahrheit zum Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2008, 995, 995.
- <sup>860</sup> Gliederung und Darstellung orientieren sich an *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 295 ff.
- <sup>861</sup> *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 302.
- <sup>862</sup> Vgl. *Annen*: Aktien- und Rechnungslegungsrechtsreform - Eine Standortbestimmung, *TREX* 2010, 282, 284; ders.: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, *TREX* 2012, 366, 367; *Glanzmann*: Das neue Rechnungslegungsrecht, *SJZ* 2012, 205, 211; *Neuhaus/Schneider*: Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 808, 814
- <sup>863</sup> Vgl. *Neuhaus/Schneider*: Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 808, 814.
- <sup>864</sup> Die Verordnung des schweizerischen Bundesrats vom 21.11.2012 über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung definiert die in Betracht kommenden Standards. Hierbei handelt es sich um einen dynamischen Verweis, vgl. *Zihler*: Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 806, 809.
- <sup>865</sup> Vgl. Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1625 f.; *Glanzmann*: Das neue Rechnungslegungsrecht,

- SJZ 2012, 205, 212.
- <sup>866</sup> *Druey*: Die Rechnungslegung, GesKR 2008, 55 (Sondernummer), 60.
- <sup>867</sup> Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1625.
- <sup>868</sup> Vgl. Art. 960e Abs. 4 OR; *Annen*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, TREX 2012, 366, 367.
- <sup>869</sup> *Annen*: Aktien- und Rechnungslegungsrechtsreform - Eine Standortbestimmung, TREX 2010, 282, 284; *ders.*: *Annen*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, TREX 2012, 366, 367; *Glanzmann*: Das neue Rechnungslegungsrecht, SJZ 2012, 205, 211; *Neuhaus/Schneider*: Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, Der Schweizer Treuhänder 2013, 808, 814.
- <sup>870</sup> *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 343.
- <sup>871</sup> *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 91, 98 ff.; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 347; *Mandörin/Bertschinger*, Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, S. 49.
- <sup>872</sup> Vgl. *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 304.
- <sup>873</sup> Vgl. *Behr/Leibfried*, Rechnungslegung, S. 74 f.; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 305; *Zöbeli/Exer/Baumann*, Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, S. 27 f.
- <sup>874</sup> *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 148; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 337 f.; *Neuhaus/Blättler*, in: Basler Kommentar, Art. 662a OR Rn. 13.
- <sup>875</sup> Vgl. *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 342; Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1702, in der allerdings davon ausgegangen wird, dass bei Anwendung des Prinzipien der Klarheit und Verständlichkeit eine Verrechnung zumindest möglich ist.
- <sup>876</sup> *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 74.
- <sup>877</sup> Vgl. *Behr/Leibfried*, Rechnungslegung, S. 73; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 317; *Böckli*, Schweizer Aktienrecht, § 8 Rn. 181 f.; *Zöbeli/Exer/Baumann*, Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, S.29 f.
- <sup>878</sup> Vgl. *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 321.
- <sup>879</sup> *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 148; *Böckli*, Schweizer Aktienrecht, § 8 Rn. 117; *Boemle/Lutz*, Der Jahresabschluss, S. 122 ff.; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 321; *Zöbeli/Exer/Baumann*, Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, S. 26.
- <sup>880</sup> *Gerhard*: Der Lagebericht, Der Schweizer Treuhänder 2012, 901, Fn. 25.
- <sup>881</sup> *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 322.
- <sup>882</sup> Wesentlichkeit: Abs. 1 Nr. 4, Vollständigkeit: Abs. 1 Nr. 2, Relevanz: Abs. 3.
- <sup>883</sup> *Neuhaus/Blättler*, in: Basler Kommentar, Art. 662a OR Rn. 9a; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 324.
- <sup>884</sup> *Behr/Leibfried*, Rechnungslegung, S. 76 f.; *Boemle/Lutz*, Der Jahresabschluss, S. 107 ff.; *Neuhaus/Blättler*, in: Basler Kommentar, Art. 662a OR Rn. 9d; *Handschin*,

- in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 323.
- 885 *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 325.
- 886 *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 150 f.; *Boemle/Lutz*, Der Jahresabschluss, S. 132 ff.; *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 327.
- 887 *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 10 Rn. 327.
- 888 *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 12 Rn. 372 f.
- 889 *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 24 Rn. 761, 771.
- 890 *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 24 Rn. 775.
- 891 *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 96.
- 892 *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 84 f.
- 893 *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 86.
- 894 Vgl. *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 86; *Krauss/Zöbeli*, in: Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 70.
- 895 *Krauss/Zöbeli*, in: Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 70.
- 896 *Studen*, Die Dachstiftung, S. 162 f.
- 897 Vgl. *Zöbeli/Neubert*, Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 133.
- 898 *Krauss/Zöbeli*, in: Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 70.
- 899 Siehe Art. 959 Abs. 2 OR; *Müller/Mühlemann*: Forschungs- und Entwicklungskosten nach neuem Rechnungslegungsrecht, *AJP* 2013, 1639, 1649; *Madörin/Bertschinger*, Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, S. 96 f.
- 900 *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 104; *Kleibold*: Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im neuen Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 870, 871.
- 901 *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 105.
- 902 *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 105.
- 903 *Benz*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S. 107.
- 904 Vgl. *Kleibold*: Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im neuen Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 870, 873 f.
- 905 *Böckli*: Das neue OR-Rechnungslegungsrecht - Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, *Der Schweizer Treuhänder* 2010, 160, 167; *Imark/Lipp*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 665 OR Rn. 22.
- 906 *Koller/Schäfli*: Geldflussrechnung und Anhang, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 880, 883.
- 907 *Imark/Lipp*, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 665 OR Rn. 10; *Suter/Teitler-Feinberg*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Entlastung für KMU?, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 834, 840.
- 908 *Annen*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, *TREX* 2012, 366,

- 367; *Kleibold*: Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im neuen Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 870, 871.
- <sup>909</sup> *Böckli*: Neue OR-Rechnungslegung, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 821, 826.
- <sup>910</sup> Vgl. *Teitler-Feinberg*: Was das neue Rechnungslegungsrecht für KMUs beinhaltet, *TREX* 2012, 82, 85 f.
- <sup>911</sup> Vgl. *Teitler-Feinberg*: Was das neue Rechnungslegungsrecht für KMUs beinhaltet, *TREX* 2012, 82, 85, 87.
- <sup>912</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 13 Rn. 406.
- <sup>913</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 13 Rn. 420.
- <sup>914</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 13 Rn. 419.
- <sup>915</sup> Vgl. *Zöbeli/Neubert*, *Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen*, S. 101.
- <sup>916</sup> *Zöbeli/Neubert*, *Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen*, S. 101.
- <sup>917</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 16 Rn. 472.
- <sup>918</sup> Siehe *Oertli/Hänni*, in: *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht*, Art. 727, 727a OR Rn. 15 ff.
- <sup>919</sup> Siehe *Oertli/Hänni*, in: *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht*, Art. 727, 727a OR Rn. 22.
- <sup>920</sup> Vgl. *Oertli/Hänni*, in: *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht*, Art. 727, 727a OR Rn. 20.
- <sup>921</sup> *Balmer Fröhlich/Gehrig*: Struktur und Inhalte des Lageberichts, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 362, 362; *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 17 Rn. 562 ff.; *Lehmann/Roth Pellanda*: Agenda für ein (besseres) Risikomanagement durch den Verwaltungsrat, *GesKR* 2009, 317, 324 f.
- <sup>922</sup> *Balmer Fröhlich/Gehrig*: Struktur und Inhalte des Lageberichts, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 362, 363.
- <sup>923</sup> Art. 961c Abs. 3 OR; *Annen*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Würdigung, *TREX* 2012, 366, 368.
- <sup>924</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 17 Rn. 565.
- <sup>925</sup> Im deutschen Recht ist die Geldflussrechnung bzw. Kapitalflussrechnung Bestandteil des Konzernabschlusses gem. § 297 Abs. 1 S. 1 HGB.
- <sup>926</sup> Siehe *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 15 Rn. 433.
- <sup>927</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 15 Rn. 437.
- <sup>928</sup> *Zihler*, Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 806, 808.
- <sup>929</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 15 Rn. 438 f.
- <sup>930</sup> *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 15 Rn. 442.
- <sup>931</sup> Siehe *Handschin*, in: *Schweizerisches Privatrecht VIII/9*, § 15 Rn. 443.
- <sup>932</sup> Siehe Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1696 f.; *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, *TREX* 2013, 20, 21; *Zihler*: Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, *Der Schweizer Treuhänder* 2012, 806, 807.
- <sup>933</sup> *Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 628.

- <sup>934</sup> *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2013, 20, 21.
- <sup>935</sup> *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2013, 20, 22.
- <sup>936</sup> *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2013, 20, 23.
- <sup>937</sup> *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2013, 20, 23.
- <sup>938</sup> Vgl. *Teitler-Feinberg*: Was das neue Rechnungslegungsgesetz für die KMUs beinhaltet, TREX 2012, 82, 83.
- <sup>939</sup> *Passardi/Fontana*: Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur „Milchbüchleinrechnung“, TREX 2013, 20, 24; *Suter/Teitler-Feinberg*: Das neue Rechnungslegungsrecht - Eine Entlastung für KMU?, Der Schweizer Treuhänder 2012, 834, 835; *Teitler-Feinberg*: Was das neue Rechnungslegungsgesetz für die KMUs beinhaltet, TREX 2012, 82, 82 f.
- <sup>940</sup> *Kunz*: Rundflug über's schweizerische Gesellschaftsrecht, S. 177 f.
- <sup>941</sup> Vgl. Ausdrücklich: Botschaft des Schweizerischen Bundesrates vom 21.12.2007 zur Änderung des Obligationenrechts, S. 1704; *Glanzmann*: Das neue Rechnungslegungsrecht, SJZ 2012, 205, 206.
- <sup>942</sup> Siehe *Druey*: Die Rechnungslegung, GesKR 2008, 55 (Sondernummer), 60.
- <sup>943</sup> Vgl. Art. 671 Abs. 1 und 2 OR und *Handschin*, in: Schweizerisches Privatrecht VIII/9, § 25 Rn. 827; Teil der gesetzlichen Rücklage ist aber gem. Art. 671 Abs. 2 Nr. 1 OR auch das Agio.
- <sup>944</sup> Botschaft des Bundesrates, BBl. 2004, 3969, 4053.
- <sup>945</sup> Vgl. S. 151 f. zu den Schwellenwerten der Adaptationsvorschriften zum PGC für gemeinnützige Organisationen.
- <sup>946</sup> Der Autor hat zu Vereinfachungszwecken einen Wechselkurs von 1 Euro = 1,20 CHF zugrundegelegt.
- <sup>947</sup> Vgl. oben, S. 193.
- <sup>948</sup> Zu den hier verwendeten statistischen Daten vgl. *Krimmer/Weitemeyer/Kleinpeter/Vogt/ v. Schönfeld*, Transparenz im Dritten Sektor, 2014, insbesondere ab S. 21 ff.
- <sup>949</sup> Bilanzsumme von 16,66 Mio. Euro, Umsatzerlös von 33,33 Mio. Euro und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt unter Zugrundelegung eines Wechselkurses von 1,20 CHF/1 EUR.
- <sup>950</sup> Wechselkurs von 1,20 CHF/1 EUR.
- <sup>951</sup> *Müller*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder 2009, 202, 202.
- <sup>952</sup> *Müller*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder 2009, 202, 202; *ders.*: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, Verbands-Management 2003, 52, 53; *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 16.
- <sup>953</sup> *Müller*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder 2009, 202, 203; *ders.*: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER

- 21, Verbands-Management 2003, 52, 55.
- <sup>954</sup> Die weiteren anerkannten Standards sind: IFRS, IFRS for SMEs, US GAAP und IPSAS.
- <sup>955</sup> Siehe *Zöbeli/Neubert*: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 37; *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 21.
- <sup>956</sup> *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 17.
- <sup>957</sup> *Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 626; *Müller*: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, und Swiss GAAP FER Verbands-Management 2003, 52, 55; *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 18.
- <sup>958</sup> *Meyer/Passardi/Zöbeli*: Studie zur Rechnungslegung und Revision von sozialen Nonprofit-Organisationen, *Der Schweizer Treuhänder* 2011, 698, 700 f.
- <sup>959</sup> *Zöbeli*: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 33.
- <sup>960</sup> *Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 626.
- <sup>961</sup> FER 21 Einleitung .
- <sup>962</sup> *Zöbeli*: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 34.
- <sup>963</sup> Swiss GAAP FER Einleitung, S. 11.
- <sup>964</sup> FER Rahmenkonzept Rn. 34.
- <sup>965</sup> *Müller*: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, Verbands-Management 2003, 52, 55.
- <sup>966</sup> FER Rahmenkonzept Rn. 10.
- <sup>967</sup> *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 30.
- <sup>968</sup> *Boemle/Lutz*, *Der Jahresabschluss*, S. 104; siehe auch FER Rahmenkonzept Rn. 6.
- <sup>969</sup> *Zöbeli*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 30.
- <sup>970</sup> *Eberle*, in: *Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss* (Hrsg.), *Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen*, S. 61; *Zöbeli*: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, S. 33, 35.
- <sup>971</sup> FER 2007, S. 17.
- <sup>972</sup> *Teitler-Feinberg*: Swiss GAAP FER Rahmenkonzept mit Praxisbezug Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2006, *Der Schweizer Treuhänder* 2005, 236, 238 f.; a. A. allerdings ohne klaren Bezug zu Swiss GAAP FER: *Böckli*, *Schweizer Aktienrecht*, § 8 Rn. 172 ff.
- <sup>973</sup> Rahmenkonzept Rn. 13.
- <sup>974</sup> Vgl. Rahmenkonzept Rn. 13.
- <sup>975</sup> Siehe *Zöbeli*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 34.
- <sup>976</sup> *Zöbeli*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 34.
- <sup>977</sup> Rahmenkonzept Rn. 13.
- <sup>978</sup> FER Rahmenkonzept Rn. 25; vgl. auch *Zöbeli*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 43.
- <sup>979</sup> Vgl. Swiss GAAP FER 3.12.
- <sup>980</sup> Aus Zweckmäßigkeitserwägungen für gemeinnützige Organisationen wird hier die Kontoform gewählt.



- 981 FER 21.32.
- 982 Der Schweizer Begriff der „Wertschrift“ entspricht dem Wertpapier. Er umfasst Aktien, Obligationen, Optionen und andere Wertpapiere, vgl. *Madörin/Bertschinger*, Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, S. 73.
- 983 Vgl. FER 21.8; Hervorhebung vom Verfasser.
- 984 Vgl. FER 21.8; Hervorhebung vom Verfasser; die in den Swiss GAAP FER 2012/2013 noch vorgesehene Trennung von Erlös- und Stiftungsfonds wurde in den Swiss GAAP FER 2014/2015 aufgegeben; vgl. *Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 627.
- 985 Vgl. FER 21.15; Hervorhebung vom Verfasser.
- 986 Vgl. FER 21.10; Hervorhebung vom Verfasser.
- 987 *Krauss/Zöbeli*, in: *Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 71.
- 988 FER 21.35.
- 989 FER 21.33.
- 990 FER 21.40.
- 991 *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 97.
- 992 Siehe FER 2.35.
- 993 *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 78 ff.
- 994 Siehe FER 2.2.
- 995 FER 2.9, 2.11, 2.13; 18.6; *Zöbeli*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 45.
- 996 FER 2.7 S. 1, 21.5; vgl. *Zöbeli*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 30.
- 997 FER 2.7 S. 2.
- 998 FER 2.11 S. 2, 2.12 S. 2.
- 999 FER 21.21; *Müller*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2009, 202, 204.
- 1000 FER 2.8, 14.
- 1001 Siehe FER 18.9.
- 1002 FER 18.20.
- 1003 FER 18.17.
- 1004 FER 18.18 f.
- 1005 Für Wertschriften der Finanzanlagen: FER 2.33.
- 1006 FER 20.3.
- 1007 FER 20.4.
- 1008 Vgl. FER 20.6 f.
- 1009 *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 90.
- 1010 FER 3.7 und 8.
- 1011 Für das Obligationenrecht: *Eberle*, in: *Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss* (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 63.
- 1012 FER 21.13; *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 97.
- 1013 *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 98.

- <sup>1014</sup> FER 21.36.
- <sup>1015</sup> FER 21.11 f.
- <sup>1016</sup> FER 21.22.
- <sup>1017</sup> Die schweizerische Stiftung ZEWO zertifiziert gemeinnützige, Spendensammelnde Organisationen.
- <sup>1018</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands.
- <sup>1019</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, S. 4.
- <sup>1020</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, S. 4.
- <sup>1021</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, S. 4.
- <sup>1022</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, Grafik 4-2, S. 9.
- <sup>1023</sup> ZEWO Stiftung: Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands, S. 10.
- <sup>1024</sup> Vgl. Zöbeli, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 84.
- <sup>1025</sup> Vgl. Swiss GAAP FER 2012/2013, FER 21.31.
- <sup>1026</sup> FER 21.19.
- <sup>1027</sup> Zöbeli, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 84.
- <sup>1028</sup> Müller: FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder 2002, 545, 549.
- <sup>1029</sup> Müller: FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder 2002, 545, 549.
- <sup>1030</sup> Eberle, in: Egger/v. Schnurbein/Zöbeli/Koss (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, S. 64.
- <sup>1031</sup> Herzog: Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Erfahrungen aus der Einführung von Swiss GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder 2008, 383, 385.
- <sup>1032</sup> Zur Problematik: Herzog: Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Erfahrungen aus der Einführung von Swiss GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder 2008, 383, 385.
- <sup>1033</sup> FER 4.1.
- <sup>1034</sup> FER 4.4; Zöbeli, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 111.
- <sup>1035</sup> FER 4.2.
- <sup>1036</sup> Weitere Ausführungen zu Angaben im Anhang werden in anderen Abschnitten gemacht, wenn sie mit diesen in direktem Zusammenhang stehen.
- <sup>1037</sup> FER 21.34; Müller: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, Verbands-Management 2003, 52, 56.
- <sup>1038</sup> Vgl. die Vorgängerversion Swiss GAAP FER 2012/2013, FER 21.34 ff.
- <sup>1039</sup> FER 6.2, auch FER 21.20.
- <sup>1040</sup> FER 6.3.
- <sup>1041</sup> FER 21.23 f.
- <sup>1042</sup> FER 21.25.
- <sup>1043</sup> Vgl. Swiss GAAP FER 2012/2013, FER 21.42.
- <sup>1044</sup> FER 21 Einleitung.
- <sup>1045</sup> FER 21 Einleitung.
- <sup>1046</sup> Vgl. FER Rahmenkonzept Rn. 4; Meyer: Das Konzept der Swiss GAAP FER, TREX 2008, 354, 354.

- <sup>1047</sup>Vgl. *Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 628 f.
- <sup>1048</sup>*Eberle/Zöbeli*: Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder* 2014, 626, 628.
- <sup>1049</sup>*Glanzmann*: Das neue Rechnungslegungsrecht, *SJZ* 2012, 205, 212.
- <sup>1050</sup>*Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 17.
- <sup>1051</sup>Siehe *Zöbeli*, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, S. 17.
- <sup>1052</sup>Vgl. zum Jahresabschluss der Fundación ONCE nach den Vorschriften des spanischen RD 1491/2011 S. 182 ff.
- <sup>1053</sup>Vgl. S. 29 des Jahresberichts 2013 der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013; zu beachten ist hierbei, dass die jeweilig gültigen Versionen angewandt wurden, folglich sowohl für Swiss GAAP FER als auch das Obligationenrecht die Vorgängervorschriften.
- <sup>1054</sup>Vgl. S. 24 des Jahresberichts 2013 der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1055</sup>Vgl. zur Gliederung der Bilanz nach Swiss GAAP FER 21 S. 235 f.
- <sup>1056</sup>Vgl. S. 204.
- <sup>1057</sup>Vgl. S. 29 des Jahresberichts 2013 der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1058</sup>Vgl. FER 21.7.
- <sup>1059</sup>Die Nutznießung i.S.v. § 745 ZGB ähnelt dem Nießbrauch des deutschen Rechts; vgl. S. 30 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1060</sup>Vgl. S. 30 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1061</sup>Vgl. S. 204.
- <sup>1062</sup>Vgl. S. 25 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1063</sup>Vgl. auch den Anhang des Jahresabschlusses auf S. 30 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1064</sup>Folglich wird die Geldflussrechnung nach der indirekten Methode erstellt, vgl. auch den Anhang des Jahresabschlusses auf S. 31 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1065</sup>Vgl. S. 27 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1066</sup>Vgl. S. 31 des Jahresberichts der Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz 2013.
- <sup>1067</sup>Die Stiftung SOS-Kinderdorf Schweiz führt für jedes Land, in dem sie aktiv ist, einen eigenen Fonds.
- <sup>1068</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 23.09.1998, I B 82/98, BFHE 186, 433; Beschluss vom 23.2.1999, XI B 128/98; *Hof/Bianchini-Hartmann/Richter*, *Stiftungen*, S. 103.
- <sup>1069</sup>Vgl. zum Erfordernis der Trennung der Mittel nach ihrer Verwendung *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, *Handbuch*, § 9 Rn. 86.
- <sup>1070</sup>FER 21.11 S. 2.
- <sup>1071</sup>FER 21.12 S. 1 und 2.
- <sup>1072</sup>Siehe FER 3.13.
- <sup>1073</sup>Siehe oben, S. 59 f.; Nr. 10 Abs. 1 S. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; dazu *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, *Handbuch*, § 9 Rn. 98; kritisch insofern *Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, S. 240 f.; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, § 5 Rn. 128; *ders.*: *Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen*, *DB* 2000, 1584, 1586; *Schotenroehr/Schotenroehr*: *Möglichkeiten*

- der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, DStR 2013, 1161, 1162 f.
- <sup>1074</sup>Vgl. Swiss GAAP FER 2012/2013 FER 21.34 ff., 42 f.
- <sup>1075</sup>Vgl. S. 40 ff.
- <sup>1076</sup>Vgl. in dieser Hinsicht auch die Empfehlungen des IDW, oben S. 96, 99.
- <sup>1077</sup>Liste der Mitglieder inklusive der von ihnen vertretenen Institutionen bei *Müller*: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, VM 2003, 52, 54.
- <sup>1078</sup>Zu den Konsequenzen einer Anwendung des Schwellenwerts des Art. 69b Abs. 1 ZGB vgl. S. 227.
- <sup>1079</sup>*Kuhn*, in: Heidel/Schall, HGB, § 243 Rn. 3.
- <sup>1080</sup>*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 243 HGB Rn. 22; *Goerdeler*: Rechnungslegung und Prüfungen im Gemeinnützigkeitsbereich, in: FS Moxter, S. 725, 729; engere Definition: *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel D Rn. 40.
- <sup>1081</sup>Vgl. *Moxter*: Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: FS Leffson, S. 87, 91.
- <sup>1082</sup>*Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, S. 161; gleiches gilt für sämtliche weiteren (kodifizierten und nicht kodifizierten) GoB, die mangels von der kaufmännischen Rechnungslegung abweichender Interessenlage auch auf den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen anzuwenden sind.
- <sup>1083</sup>Siehe S. 71 f.
- <sup>1084</sup>Ausnahmen gelten für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für den der Jahresabschluss nach den Vorgaben der kaufmännischen Rechnungslegung zu erstellen ist. Vgl. S. 72.
- <sup>1085</sup>Vgl. zu den Vorschriften des HGB S. 89, zu den Adaptationsvorschriften zum PGC S. 120 und zu schweizerischen Obligationenrecht S. 168.
- <sup>1086</sup>Siehe unten S. 223 ff.
- <sup>1087</sup>Vgl. S. 120.
- <sup>1088</sup>Siehe unten S. 223 ff.
- <sup>1089</sup>Vgl. *Reiner/Haußer*, MüKoHGB, § 266 Rn. 10; *Böcking/Gros*, in: EBJs, HGB, § 266 Rn. 1.
- <sup>1090</sup>Vgl. S. 75 ff.
- <sup>1091</sup>Vgl. S. 62 ff.
- <sup>1092</sup>Vgl. *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 184.
- <sup>1093</sup>Vgl. S. 201.
- <sup>1094</sup>Vgl. S. 22 f, 69.
- <sup>1095</sup>Siehe auch unten S. 220, 250.
- <sup>1096</sup>Vgl. S. 68 f.
- <sup>1097</sup>Vgl. S. 187 f.
- <sup>1098</sup>Vgl. S. 69.
- <sup>1099</sup>*Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 9 Rn. 78, 85.
- <sup>1100</sup>Vgl. S. 70.
- <sup>1101</sup>Vgl. S. 28 ff.

- <sup>1102</sup>Vgl. S. 45, 72 ff., 95, 99, 101 f., 105, 127 ff., 147 f., 202 f.
- <sup>1103</sup>Vgl. S. 28 ff.
- <sup>1104</sup>Vgl. S. 211.
- <sup>1105</sup>Vgl. *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 60.
- <sup>1106</sup>Vgl. S. 39.
- <sup>1107</sup>Vgl. S. 71 f.
- <sup>1108</sup>Ziel dieser Arbeit ist es, einen möglichst auf alle gemeinnützigen Organisationen anwendbaren Vorschlag zu entwickeln. Mögliche Rechnungslegungserleichterungen werden deshalb nicht vertieft behandelt.
- <sup>1109</sup>Ab der zweiten Gliederungsebene (I., II., III., etc.) werden nur Abweichungen vom HGB angegeben.
- <sup>1110</sup>Da die oben entwickelten Erwägungen zur Unanwendbarkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nicht zutreffen, müssen diese ihren Jahresabschluss weiterhin nach dem HGB erstellen.
- <sup>1111</sup>Vgl. Nr. 14 S. 1 bis 3 AEAO zu § 64; *Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 8 Rn. 240 ff.
- <sup>1112</sup>Vgl. *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 93; *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, S. 231 f.
- <sup>1113</sup>Vgl. *Nolte*: Entwicklungen bei der Mittelverwendungsrechnung gemeinnütziger Organisationen, DStR 2014, 1350, 1352; *Siegel* schlägt insofern den umgekehrten Weg der Herleitung der GuV aus einer Cash-Flow-Rechnung vor: *Siegel*: Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177, 184.
- <sup>1114</sup>Vgl. S. 88; *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 205; *Hüttemann*: Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen, in: Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81, 93; *Sassen/Führer/Behrmann*: Aktuelle und internationale Entwicklungen zur Rechnungslegung von Stiftungen, BB 2014, 619, 620.
- <sup>1115</sup>Vgl. S. 66 f.
- <sup>1116</sup>BFH, Beschluss vom 23.9.1998, I B 82/98, BFHE 186, 433, DStR 1998, 1674.
- <sup>1117</sup>Vgl. S. 68.
- <sup>1118</sup>Vgl. S. 193 f., 201 f.
- <sup>1119</sup>Bspw. Werbung für ein konkretes Projekt mit gleichzeitigem Aufruf zu Spenden für die Organisation.
- <sup>1120</sup>Vgl. auch Nr. 5 S. 1, Nr. 6 AEAO zu § 64.
- <sup>1121</sup>FER 21.15; vgl. S. 195.
- <sup>1122</sup>Vgl. Nr. 28 AEAO zu § 58; *Hüttemann*: Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442, 443 f.
- <sup>1123</sup>Vgl. S. 22 f.
- <sup>1124</sup>Vgl. S. 22 f.
- <sup>1125</sup>Vgl. S. 38.
- <sup>1126</sup>Vgl. ausdrücklich zur Behandlung als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb § 64

Abs. 2 AO.

- <sup>1127</sup>Vgl. hierzu auch *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 221.
- <sup>1128</sup>*Bott*, in: Schauhoff, Handbuch, § 8 Rn. 265; BFH, Urteil vom 17.12.1997, I R 58/97, BFHE 185, 220; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 4.7.1990, GrS 2/88, GrS 3/88, BFHE 161, 290.
- <sup>1129</sup>Vgl. auch *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, S. 209 f.
- <sup>1130</sup>Vgl. zur Cash-Flow-Rechnung *Kütting*: Einführung in die Cash-Flow-Rechnung, DStR 1992, 625, 625; v. *Oertzen*, in: MüKoBilanzR, IAS 7 Rn. 2; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, Kapitel O Rn. 2 ff.
- <sup>1131</sup>*Kütting*: Einführung in die Cash-Flow-Rechnung, DStR 1992, 625, 625.
- <sup>1132</sup>Vgl. S. 32 f.
- <sup>1133</sup>Vgl. S. 22 f., 28 f.
- <sup>1134</sup>Vgl. *Gersch*, in: Klein, AO, § 55 Rn. 4, 11.
- <sup>1135</sup>Der Mittelflussrechnung liegen die oben beschriebene GuV und der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) zugrunde.
- <sup>1136</sup>Vgl. S. 32 f.
- <sup>1137</sup>Vgl. die Argumentation *Sengers* zur Kapitalflussrechnung im Rahmen des Konzernabschlusses: *Senger*, in: MüKoBilanzR, § 297 HGB Rn. 16.
- <sup>1138</sup>Vgl. S. 132 f., 194 f.
- <sup>1139</sup>Vgl. S. 219.
- <sup>1140</sup>Vgl. S. 43 f.
- <sup>1141</sup>Vgl. S. 41 f.
- <sup>1142</sup>Das Buchwertprivileg gilt für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar nach ihrer Entnahme einer gemeinnützigen Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zugewandt werden. In diesem Fall kann das Wirtschaftsgut ohne Aufdeckung der stillen Reserven entnommen werden. Vgl. *Hüttemann*: Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590, 1590 ff.
- <sup>1143</sup>Vgl. IDW RS HFA 21 Rn. 48; oben S. 89.
- <sup>1144</sup>*Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch, § 11 Rn. 56.
- <sup>1145</sup>Siehe *Gersch*, in: Klein, AO, § 58 Rn. 1.
- <sup>1146</sup>Die nachfolgende Paragraphenfolge orientiert sich an den §§ 242 ff., 265 ff. HGB; die Fußnoten sind nicht Bestandteil des Formulierungsvorschlags.
- <sup>1147</sup>Vgl. BR-Drucks. 344/08, S. 132.
- <sup>1148</sup>Vgl. *Theyson-Wadle*, in: Beisel/Klumpp, Der Unternehmenskauf, 3. Kapitel Rn. 34.
- <sup>1149</sup>Diese Gliederung entspricht derjenigen auf S. 215 f.
- <sup>1150</sup>Entspricht § 285 Nr. 1 HGB.
- <sup>1151</sup>Angelehnt an § 285 Nr. 3 HGB.
- <sup>1152</sup>Angelehnt an § 251 S. 1 Hs. 1, § 285 Nr. 3a HGB.
- <sup>1153</sup>Angelehnt an § 285 Nr. 9

- 1154 Angelehnt an § 285 Nr. 12.
- 1155 Angelehnt an § 285 Nr. 17.
- 1156 Angelehnt an § 285 Nr. 20.
- 1157 Entspricht § 285 Nr. 24.
- 1158 Bei den gewählten Beträgen handelt es sich um rein fiktive Annahmen. Diese erheben keinen Anspruch darauf, die Tätigkeit einer Organisation wie der beschriebenen Beispielorganisation realistisch abzubilden, sondern dienen allein der Verdeutlichung der gemachten theoretischen Annahmen und einem Praxistest. Zwecks einer übersichtlichen Darstellung wird darauf verzichtet, sämtliche Besonderheiten, die sich im Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen ergeben können, darzustellen.
- 1159 Der Wert ist zu vereinfachungszwecken auf den nächsten Euro auf- bzw. abgerundet.
- 1160 Der Wert ist zu vereinfachungszwecken auf den nächsten Euro auf- bzw. abgerundet.
- 1161 Maschinenpark.
- 1162 Büromobiliar zuzüglich des zugewandten PKW.
- 1163 Vorjahresbestand zzgl. 103.234€ abzgl. 107.942€.
- 1164 Vorjahresbestand zzgl. 107.942€ abzgl. 102.392€.
- 1165 Vorjahresbestand zzgl. verbindlich zugesagter Großspende von 25.000 €
- 1166 Vorjahresbestand zzgl. 20.000 € aus Warenverkäufen gegen die Evangelisch-Lutherische Kirche in Norddeutschland.
- 1167 Forderung gegen das Finanzamt auf Erstattung von Umsatzsteuer.
- 1168 Vorjahresbestand zzgl. Erlös veräußerter Waren (229.964€), staatlichen Mitteln (202.700 €), nicht zweckgebundene Spenden (96.250 €), einer zweckgebundenen Spende (10.000 €), Mieterträgen (24.000 €), Einnahmen der Spendengala (19.852 €), Einnahmen aus der Veräußerung des Aktienpakets (17.000 €) und Dividenden (2.000 €, 450 €), abzüglich Ausgaben für die Anschaffung von Rohstoffen (103.234 €), Gehältern (200.000 €, 35.000 €, 195.030 €), Verwaltungsausgaben (10.000 €), Verwaltungskosten des Mietshauses (2.000 €), Ausgaben für das externe Fundraising und die Spendengala (15.000 €, 5.000 €), Ausgaben für Schulungen (9.600 €), Ausgaben für Sportunterricht (5.960 €).
- 1169 Mietshaus in Hamburg-Harburg.
- 1170 Aktieninvestitionen.
- 1171 Aktieninvestitionen.
- 1172 Grundstück einschließlich Gebäude, Mietshaus in Hamburg-Harburg, Aktien, Barvermögen.
- 1173 Aufwendungen für Sportunterricht (5.960€), Schulungen (9.600€), Broschüre (20.000€) und Personal (anteilig 25%, 50.000€).
- 1174 Aufwendungen für Personal (35.000€) und sonstige Verwaltungskosten (10.000€).
- 1175 Abschreibungen auf Büromöbel.
- 1176 Wertzuwachs der fertigen Erzeugnisse gegenüber dem Rohmaterial.
- 1177 Aufwendungen für Personal (anteilig 75%, 150.000€), Gehälter der Leistungsempfänger (195.030€), Abschreibungen auf Maschinenpark (10.000€),

Herstellungskosten der veräußerten Produkte (237.714), Rückstellung (2.500€).

<sup>1178</sup> Hier wird nur der zeitnah zu verwendende Anteil zu berücksichtigt.

<sup>1179</sup> Gem. § 64 Abs. 3 AO fällt keine nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

<sup>1180</sup> Dies entspricht den Wertsteigerungen des Mietshauses (15.000€) und den Wertsteigerungen der Aktienportfolios (40.000€, 20.000€).

<sup>1181</sup> Dies sind die Abschreibungen auf das von der Stiftung für ihre Aktivitäten genutzte Gebäude von 3% jährlich.

<sup>1182</sup> Dies ist der nicht zur Kapitalerhaltung (Ertragskrafterhaltung bei 3% Wertzuwachs jährlich) nötige Anteil des Erlöses aus dem Verkauf der Aktien des Wertzuwachs fonds.

<sup>1183</sup> 37.000€ entsprechen dem nicht zur Kapitalerhaltung (Ertragskrafterhaltung bei 3% Wertzuwachs jährlich) benötigten Anteil des Wertgewinns i.H.v. 40.000€ der Aktien des Ausschüttungsfonds.