

## Praxistipp & Mittelverwendungsrechnung

### Die Mittelverwendungsrechnung im Verein: Anforderungen und Verfahren im Vergleich

Der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung kann für gemeinnützige Körperschaften eine komplexe Aufgabe sein. Gesetzliche Vorgaben gibt es nur mittelbar; auch die Finanzverwaltung bleibt bei diesem Thema denkbar allgemein. Deswegen sind sowohl das grundsätzliche Verfahren einer Mittelverwendungsrechnung, als auch viele Einzelfragen ungeklärt. Wir bringen Licht ins Dunkel. Lernen Sie mit uns unterschiedliche Verfahren der Mittelverwendungsrechnung kennen.

#### Zeitnahe versus zweckgebundene Mittelverwendung

Alle Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft müssen ausnahmslos zweckgebunden verwendet werden. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung spezifiziert diese Verwendungspflicht bezogen auf den Zeithorizont der Verwendung: Die Mittel müssen bis zum Ende des auf den Zufluss folgenden übernächsten Jahres verwendet werden.

#### Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung

Die Ausnahmen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung Rücklagen und Vermögenszuführungen heben dieses Gebot keineswegs auf, sondern setzen es nur aus. Dieses Aussetzen erfolgt teils für bestimmte Zeit (etwa bei zweckgebundenen Rücklagen), teils für unbe-

stimmte Zeit (freie Rücklagen und Vermögenszuführungen). Die Mittelbindung bleibt aber bestehen. Das hat u. a. zur Folge, dass z. B. auch freie Rücklagen nicht für die Deckung von Verlusten in Vermögensverwaltung und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen. Sie können dort aber langfristig investiert werden. Sei es in Vermögensanlagen oder Ausstattungsvermögen des steuerpflichtigen Bereichs unter der Maßgabe, dass die Mittel erhalten bleiben.

Rechnung muss Zweckbindung darstellen  
Dieser Zusammenhang von zeitnaher und zweckgebundener Mittelverwendung führt dazu, dass eine konsistente Mittelverwendungsrechnung immer auch die Zweckbindung der entsprechenden Vermögensteile darstellen muss. Sie muss also unterscheiden zwischen Sachvermögen, das zweckgebunden eingesetzt wird (nutzungsgebundenem Anlagevermögen), und anderem Anlagevermögen, das außerhalb der Satzungszwecke verwendet wird. Für letzteres muss die gemeinnützige Einrichtung nicht zeitnah zu verwendende Mittel in gleicher Höhe nachweisen können (AEAO, Ziffer 39 zu § 55).

Diese Aufgaben hat eine Mittelverwendungsrechnung

Die Mittelverwendungsrechnung dient dem Nachweis, dass der Verein seine Sach- und Finanzmittel zeitnah verwendet. Dabei muss auch der Nachweis der satzungsbezogenen Mittelverwendung des Sachvermögens abgebildet werden. Außerdem muss sie in Zusammenhang mit der Dokumentation und Fortschreibung der steuerlichen Rücklagen stehen.

Wichtig In der Regel nicht abgebildet werden in einer Mittelverwendungsrechnung abgeflossene, aber zweckfremd verwendete Mittel. Dieser Nachweis geschieht nicht im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung, sondern der Gewinnermittlung per EÜR oder GuV. Aus den einzelnen Aufwandsposten bzw. dem Kontenachweis dazu muss hier erkennbar werden, ob die Mittel tatsächlich im Rahmen der Satzungszwecke verwendet wurden. Gängige Ansätze sind stichtagsbezogene Vermögensübersichten oder zahlungsstrombasierte Verfahren.

Rechtliche Vorgaben für eine Mittelverwendungsrechnung

Gesetzliche Vorgaben für eine Mittelverwendungsrechnung gibt es nur mittelbar im Sinne eines gemeinnützigkeitsrechtlichen Erfordernisses, deren Einhaltung im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung bei Bedarf nachzuweisen ist.

Das sind die gesetzlichen Vorgaben

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung findet sich in § 56 Abs. 1 Nr. 5 AO. Der Gesetzgeber regelt dazu Folgendes:

- Die zeitnahe Mittelverwendung gilt für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von mehr als 45.000 Euro.
- Als Verwendungsfrist gilt grundsätzlich das Ende des auf den Zufluss folgenden übernächsten Jahres. Daraus ergibt sich, dass die zeitnahe Mittelverwendung grundsätzlich liquiditätsbezogen betrachtet werden muss.
- Die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (sog. nutzungsgebundenes Anlagevermögen), gilt als zeitnahe Mittelverwendung.

Das sagt die Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat sich mit dem Thema zeitnahe Mittelverwendung nur am Rande befasst. Das spiegelt die Praxiserfahrung wider, dass Verstöße hier praktisch nie zum Entzug der Gemeinnützigkeit und damit möglichen Klagen gegen entsprechende Bescheide des Finanzamts führen.

Der BFH hat zum Thema der zeitnahen Mittelverwendung lediglich klargestellt, dass die Mittelverwendung per saldo betrachtet werden muss. Es ist also kein Nachweis erforderlich, dass jeder einzelne zugeflossene Betrag nach seiner Verwendung dargestellt werden muss. Das gilt nach Auffassung des BFH auch für Spenden, die ja gesetzlich der zusätzlichen

Mittelbindung des § 10b EStG unterliegen (BFH, Urteil vom 20.03.2017, Az. [XR 13/15](#)). Dem folgt die Finanzverwaltung (AEAO, Ziffer 29 zu § 55). Eine solche saldierende Betrachtung der Mittelverwendung bedeutet, dass die Mittelverwendungsrechnung stichtagsbezogen, also zum Ende des jeweiligen Kalender- oder Wirtschaftsjahrs, erfolgen kann und wird. Ausgangspunkt ist der Mittelvortrag (im Sinne verbleibender Liquidität) am Jahresende.

Das sind die Vorgaben der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung stellt sich eine Mittelverwendung offensichtlich bilanzförmig, d. h. in Form einer Vermögensaufstellung vor. Dabei müssen ihrer Auffassung nach am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahrs noch vorhandene Mittel in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet werden (AEAO, Ziffer 39 zu § 55). Das bedeutet, dass das nicht nutzungsgebundene Vermögen den freien Rücklagen und Vermögenszuführungen gegenübergestellt werden muss.

Getrennt davon ausgewiesen werden müssen die Mittelzuflüsse der letzten beiden Jahre, für die ja noch keine zeitnahe Verwendung (bzw. ein Rücklagenausweis) erforderlich ist. Der Nachweis der zeitnahen Verwendung soll dabei „zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung“ erfolgen. Hierfür wird der Begriff „Mittelverwendungsrechnung“ verwendet.

Dabei stellt die Finanzverwaltung mit Verweis auf den BFH klar, dass eine saldierende Betrachtung erfolgen muss: „Der Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung gebietet es, dass bei der Nachprüfung der Mittelverwendung nicht auf die einzelne Zuwendung abzustellen ist, sondern auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Zuwendungen und sonstigen Einnahmen bzw. Vermögenswerte der Körperschaft.“ (Quelle: AEAO, Ziffer 39 zu § 55).

Die Mittelverwendungsrechnung muss liquiditätsbezogen erfolgen. Einnahmen in diesem Sinn sind alle Vermögensmehrungen, die der Körperschaft zufließen (AEAO, Ziffer 30 zu § 55). Es werden also nicht nur Geldmittel betrachtet, sondern alle Vermögenszugänge (z. B. Sachspenden oder Erbschaften in Sachform). Dabei soll das Zuflussprinzip nach § 11 EStG gelten. Ausgenommen sind nur solche Mittel, für die die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung (z. B. wegen eines Sphärenwechsels) wieder auflebt, ohne dass der Körperschaft insoweit Mittel zufließen (AEAO, Ziffer 30 zu § 55).

Abgleich von Rücklagen und tatsächlichen Mittelbeständen

Die Finanzverwaltung hat klargestellt, dass nur tatsächlich vorhandene Mittel in eine Rücklage eingestellt werden können. Rechnerisch sind nämlich höhere Rücklagen möglich. Das liegt insbesondere daran, dass im ideellen Be-

reich die Einnahmen (und nicht die tatsächlichen Mittelüberhänge) Bemessungsgrundlage für die Berechnung der freien Rücklage sind.

Für die Mittelverwendungsrechnung bedeutet das, dass ein Abgleich von ausgewiesenen Rücklagen und tatsächlich vorhandenen nicht zeitnah verwendeten Mitteln erfolgen muss.

Detailfragen und -posten bei der Verwendungsrechnung

Bevor auf einzelne Verfahren der Mittelverwendungsrechnung eingegangen werden kann, müssen eine Reihe von Einzelfragen vor allem bezogen auf die verschiedenen Vermögenbestandteile geklärt werden.

Die 45.000-Euro-Grenze

Bei Gesamteinnahmen bis 45.000 Euro im Jahr entfällt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung und damit auch der Nachweis von gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen. Die Grenze gilt für das jeweilige Jahr. Die Mittelverwendungspflicht lebt also nicht wieder auf, wenn die Grenze später überschritten wird (AEAO, Ziffer 31 zu § 55). Ist das der Fall, ergibt sich dennoch eine grundsätzliche Nachweispflicht: Die Organisation muss darstellen können, dass vorhandene nicht zeitnah verwendete Mittel aus Jahren mit Gesamteinnahmen unter 45.000 Euro stammen. Solche nicht zeitnah zu verwendenden Mittelüberhänge sollten also buchhalterisch ausgewiesen werden (AEAO, Ziffer 14 zu § 62).

Liquide Geldmittel

Liquide Geldmittel also Kassen- und Kontobestände werden grundsätzlich zeitnah verwendet, soweit sich die Salden regelmäßig ändern. Nicht verwendete Beträge lassen sich leicht daran erkennen, dass ein bestimmter Saldo nicht mehr unterschritten wird. Es muss also lediglich der jeweils niedrigste Saldo ermittelt werden. Wird dieser bis zum Ende des übernächsten Jahres nicht mehr unterschritten, liegt für diesen Betrag ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor, wenn dem nicht entsprechende als nicht zeitnah zu verwenden ausgewiesene Mittel gegenüberstehen.

Kurzfristige Geldanlagen

Für kurzfristige Geldanlagen gilt grundsätzlich das Gleiche wie für liquide Geldmittel. Erst wenn sie länger als zwei Jahre genauer länger als bis zum Ende des übernächsten Jahres nach Zufluss gebunden werden, stellt sich die Frage nach der zeitnahen Verwendung und des Ausweises als Rücklage.

Häufig werden gemeinnützige Einrichtungen dabei Mittel, die als zweckgebundene Rücklagen ausgewiesen sind, kurz- oder mittelfristig anlegen etwa in Form von Festgeld. Dagegen gibt es aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht keine Einwände.

Sachanlagevermögen

Sachanlagevermögen muss nach seiner Verwendung unterschieden werden. Bei Verwendung für satzungsbezogene Zwecke (also im

ideellen Bereich und Zweckbetrieb) liegt sog. nutzungsgebundenes Anlagevermögen vor. Das wird bereits zeitnah verwendet und muss in der Mittelverwendungsrechnung entsprechend ausgewiesen werden. Anlagevermögen, das in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und der Vermögensverwaltung eingesetzt wird, wird grundsätzlich zweckfremd verwendet. Zulässig ist das nur, soweit es nicht der zeitnahen Verwendung unterliegt. Dazu muss es aus entsprechenden freien Rücklagen und Vermögenszuführungen finanziert sein. Diesen Anlagevermögenswerten müssen also entsprechend ausgewiesene Rücklagen gegenüberstehen.

Nicht geklärt ist, wie die Abschreibungen auf dieses Anlagevermögen in der Mittelverwendungsrechnung behandelt werden müssen. Müssten der Wert des Anlagevermögens und die bei Anschaffung oder Herstellung dafür verwendeten freien Rücklagen und Vermögenszuführungen deckungsgleich sein, wären die Rücklagen entsprechend anteilig aufzulösen.

Tatsächlich werden über die Abschreibungen aber Mittel aus der Vermögensverwaltung bzw. dem steuerpflichtigen Bereich in den satzungsbezogenen Bereich überführt. Nämlich immer dann, wenn unter Nutzung des entsprechenden Anlagevermögens und buchhalterischer Berücksichtigung der Abschreibungen mindestens kostendeckende Erlöse entstehen. Da die Abschreibungen Aufwand, aber

keinen Mittelabfluss, darstellen, werden Mittel frei, die wie alle Zuflüsse zweckgebunden verwendet werden müssen.

**PRAXISTIPP** Auch wenn es dazu keine finanzbehördlichen Vorgaben gibt, lässt sich gut argumentieren, dass es hier faktisch zu einer Vermögensumschichtung kommt, die zumindest in der Vermögensverwaltung zu keinem Aufleben der zeitnahen Verwendungspflicht führt (AEAO, Ziffer 31 zu § 55). Praktisch würde das bedeuten, die Rücklagen nicht zu kürzen und damit die durch die Abschreibungen frei werdenden Mittel wieder dem Vermögen zuzuführen.

Finanzanlagen und Beteiligungen

Finanzanlagen (z. B. Wertpapiere) und Beteiligungen (etwa an Kapitalgesellschaften) werden der Vermögensverwaltung zugeordnet. Sie müssen aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert sein, soweit die Mittel länger über die Zweijahresfrist investiert sind.

Da die Mittelverwendungsrechnung liquiditätsbezogen erfolgt, werden Finanzanlagen zu Anschaffungskosten erfasst. Eine Korrektur der dafür gebildeten Rücklagen muss unabhängig von bilanziellen Wertberichtigungen erst beim Verkauf erfolgen. Dabei würde ein Verlust (Verkauf unter Anschaffungskosten) zur Verringerung der entsprechenden Rücklage führen.

## Vermögensumschichtungen

Gewinne aus Vermögensumschichtungen unterliegen nicht der zeitnahen Verwendung. Buchhalterisch müssen sie als Erhöhung der freien Rücklagen erfasst werden, damit Rücklagenausweis und tatsächlich vorhandene nicht zeitnah zu verwendende Mittel übereinstimmen.

Beispiel Ein Verein hat aus freien Rücklagen für 50.000 Euro ein Grundstück gekauft und verpachtet. Er verkauft das Grundstück für 70.000 Euro. Der gesamte Betrag unterliegt nicht der zeitnahen Verwendung. Die ausgewiesene freie Rücklage muss entsprechend um 20.000 Euro erhöht werden.

## Gemischte Nutzung von Anlagevermögen

Wird Anlagevermögen gemischt genutzt, ist das für die Mittelverwendungsrechnung zunächst ohne Belang. Die Nutzung von „Überkapazitäten“ für nicht satzungsbezogene Zwecke stellt auch keine Mittelfehlverwendung dar.

Anders sieht es aus, wenn Anlagen oder Gebäude bereits bei Kauf oder Herstellung teilweise für die zweckfremde Nutzung mit entsprechenden Zusatzkapazitäten versehen wurden. Diese zusätzlichen Kosten dafür müssen dann aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert und entsprechenden Rücklagen ausgewiesen werden.

## Umwidmung von Anlagevermögen

Wird Vermögen aus der zweckgebundenen Verwendung genommen und in die Vermögensverwaltung oder einen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb überführt, muss ein Ausgleich durch die Auflösung freier Rücklagen oder Vermögenszuführungen erfolgen (AEAO, Ziffer 32 zu § 55). Dabei wird der Zeitwert der Vermögensgegenstände zugrunde gelegt.

Das zeigt zweierlei: Die Finanzverwaltung betrachtet die nicht zeitnah zu verwendenden Mittel per saldo. In welcher Form diese Mittel vorliegen, spielt also keine Rolle. Zum anderen berücksichtigt sie die Wertminderung des Sachanlagevermögens im Lauf der Nutzungszeit. Bezugsgröße ist aber nicht der Buchwert, sondern der Zeitwert. So können stille Reserven durch eine solche Umschichtung nicht der zeitnahen Verwendung entzogen werden.

Diese Auffassung bestätigt aber die o. g. Behandlung der in Sachanlagen investierten nicht zeitnah zu verwendenden Mittel: Die Wertminderung dieses Anlagevermögens erfordert keine entsprechende Auflösung von Rücklagen.

## Buchhalterische Voraussetzungen

Eine konsistente Mittelverwendungsrechnung setzt eine entsprechende buchhalterische Erfassung der Vermögensbestände voraus. Mit üblichen Buchhaltungsverfahren ist die grundsätzlich gegeben. Zusätzliche Aufzeichnungen sind aber für das Anlagevermögen erforderlich. Hier müssen nutzungsgebundenes und

sonstiges Anlagevermögen getrennt erfasst werden. Das geschieht im einfachsten Fall über die Kostenstellenfunktion der Buchhaltungssoftware. Möglich wäre aber auch eine Aufzeichnung mit getrennten Konten. Weil die Abschreibungen nach steuerlichen Bereichen aufgeteilt werden müssen, ist eine solche getrennte Aufzeichnung ohnehin geboten.

**Wichtig** Die Regelung in § 56 Abs. 1 Nr. 5 AO bezieht sich dem Wortlaut nach auf zugeflossene Mittel. Deswegen sind z. B. Forderungen nicht zu berücksichtigen. Eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG bildet deswegen die Mittelverwendung besser ab als eine Gewinn- und Verlustrechnung als Teil einer Bilanzbuchhaltung. Das gilt auch für Rückstellungen und Wertkorrekturen des Umlaufvermögens im Rahmen einer Inventur.