

## Inhalt

<b>I. Grundlagen der Rechnungslegung</b> .....	1
<b>I.1. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)</b> .....	1
<b>I.2. Handelsrecht</b> .....	2
<b>I.3. Publizitätsgesetz</b> .....	2
<b>I.4. Steuerrecht</b> .....	2
<b>II. Aufstellung eines Jahresabschlusses</b> .....	3
<b>III. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung</b> .....	4
<b>IV. Bewertung von Sachspenden</b> .....	4
<b>V. Eigenkapitalausweis</b> .....	5
<b>VI. Rechnungslegung nach Sparten der Gemeinnützigkeit</b> .....	5
<b>VII. Fragen zur Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen</b> .....	6

## I. Grundlagen der Rechnungslegung

### I.1. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)

Das BGB regelt die Grundzüge der Rechenschaftslegung und damit die Aufzeichnungspflichten und die Strukturierung des Rechnungswesens für Vereine. Nach § 666 BGB ist der Beauftragte verpflichtet "dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen." Die gesetzliche Norm gibt zum Inhalt des Tätigkeitsberichts keine Vorgaben, sodass hier die allgemeine Verkehrsauffassung anzuwenden ist. Es könnte auch eine mündliche Berichterstattung erfolgen.

Die §§ 259 und 260 BGB sehen Mindestvorgaben vor. Danach hat ein Vorstand der Mitgliederversammlung eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben schriftlich mitzuteilen und ein Bestandsverzeichnis vorzulegen. Form oder Gliederungsvorschriften enthält das BGB nicht.

Nach den Vorgaben der steuerlichen Abgabenordnung ist ein schriftlicher Bericht des Vereins periodisch abzugeben (§§ 52 - 54 AO).

Zu beachten ist, dass nach den Vorgaben des Insolvenzrechts jederzeit eine mögliche Überschuldung des Vereins feststellbar sein muss (§§ 17ff InsO). Strukturierte Aufzeichnungen der wirtschaftlichen Situation sind damit zeitnah zwingend zu erstellen.

## I.2. Handelsrecht

Nur wenn der Verein ein Handelsgewerbe betreibt, welches nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 HGB), sind die Vorschriften der §§ 238 - 263 HGB zu beachten.

Ferner kann sich die Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchhaltung und Rechnungslegung aus anderen spezialgesetzlichen Vorschriften ergeben (Auswahl):

- Krankenhausbuchführungsverordnung
- Pflegebuchführungsverordnung
- Werkstättenverordnung
- Heimgesetz
- Rettungsdienstgesetz
- Kindergartengesetz

## I.3. Publizitätsgesetz

Unter bestimmten Voraussetzungen finden bei sehr großen Vereinen die Vorschriften des Publizitätsgesetzes Anwendung. In diesen Fällen sind die Rechnungslegungsvorschriften des Handelsrechts zu beachten.

## I.4. Steuerrecht

Verfolgt ein Verein steuerbegünstigte, gemeinnützige Zwecke, sind die Bestimmung der Abgabenordnung für das Rechnungswesen zu beachten. § 63 Abs. 3 AO schreibt "ordnungsgemäße Aufzeichnungen" über die Einnahmen und Ausgaben vor. Dieses dient dem Nachweis der ordnungsmäßigen Mittelverwendung der Einnahmen des Vereins. Zusätzlich sind die Vorschriften des § 140 ff AO zu beachten.

Die Vorschriften des § 140ff AO sehen eine Buchführungspflicht vor, wenn die in § 141 AO dargestellten Grenzen überschritten werden. Diese Buchführungspflicht ergibt sich aber nur, wenn der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt. In diesem Fall unterliegt nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Steuerpflicht.

Wir empfehlen unseren Mandanten stets für den gesamten Verein eine einheitliche Rechnungslegungssystematik zu verwenden. Dabei sind die steuerlichen Bereiche eines gemeinnützigen Vereins (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gesondert zu beachten.

### **Rücklagen**

Unabhängig von den Rechnungslegungsvorschriften des BGB und HGB verlangt das Steuerrecht bei gemeinnützigen Einrichtungen einen gesonderten Ausweis der Rücklagen nach § 62 AO in der steuerlichen Rechnungslegung oder in einer Nebenrechnung (freie und gebundene Rücklagen). Diese Dokumentation sollte in einer steuerlichen Nebenrechnung erfolgen.

Ein Ausweis innerhalb einer Bilanz nach dem HGB ist vom Steuerrecht und Handelsrecht nicht vorgesehen.

### **Mittelverwendungsrechnung**

Das Steuerrecht sieht bei gemeinnützigen Vereinen zusätzlich nach § 55 AO eine Pflicht zur Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung vor. Diese Art der Rechnungslegung dient der Überprüfung, ob alle Einnahmen des gemeinnützigen Vereins zeitnah für die Satzungszwecke verwendet wurden.

Die Mittelverwendungsrechnung gehört zum klassischen Rechnungswesen eines Vereins.

## **II. Aufstellung eines Jahresabschlusses**

Vereine, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder ihrer Satzung nach handelsrechtlichen Vorschriften einen Jahresabschluss aufstellen, müssen mindestens eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellen.

Ob ein Anhang zu erstellen ist, kann sich aus der Satzung des Vereins ergeben. Es ist zu empfehlen einen Anhang stets aufzustellen, damit einem Dritten die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dargestellt werden.

Das IDW empfiehlt bei Überschreitung der Größenmerkmale von 12 Mio. € Umsatz und 6 Mio. € Bilanzsumme oder mehr als 50 Mitarbeitern stets einen Anhang und auch einen Lagebericht aufzustellen. Insoweit erfolgt eine Orientierung an den Größenmerkmalen des § 267 HGB.

Die Satzung regelt meistens, bis zu welchem Zeitpunkt die Jahresrechnung, bzw. der Jahresabschluss des Vereins aufgestellt und festgestellt sein muss.

### **Besonderheiten bei Pensionsverpflichtungen**

Während die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze für Pensionszusagen, die vor dem 1.1.1987 abgeschlossen wurden, ein Bilanzierungswahlrecht vorsehen, empfiehlt das Institut der Wirtschaftsprüfer für Vereine stets eine Pensionsrückstellung zu bilanzieren. Diese Empfehlung bezieht sich auch auf die Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter des Vereins, eine mögliche Insolvenzgefahr eines Vereins im Blick zu behalten.

### III. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gliederung der Bilanz sollte folgende Mindestgliederung aufweisen:

#### Aktiva

- Anlagevermögen
- Umlaufvermögen
- Rechnungsabgrenzungsposten

#### Passiva

- Eigenkapital
- Rückstellungen
- Verbindlichkeiten
- Rechnungsabgrenzungsposten

Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung sollte nach dem Gliederungsschema des § 275 HGB erfolgen. Je nach Größe des Vereins könnte eine Kürzung in Betracht gezogen werden. Viele Verbände gemeinnütziger Einrichtungen empfehlen die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen.

Bei spendensammelnden Organisationen sollten die besonderen Empfehlungen des Instituts der Wirtschaftsprüfung beachtet werden (IDW RS HFA 21). Seit einigen Jahren ist jedoch festzustellen, dass die Anwendung dieser spezifischen Regelungen für den Spendenausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung nur bedingt genutzt werden.

Insbesondere Spendeneinnahmen und Spendenweiterleitungen sollten in einem gesonderten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden (analog § 265 Abs. 5 HGB).

Auch eine Änderung der Bezeichnung der Posten der GuV kann sinnvoll sein (sonstige Aufwendungen / sonstige Erträge - statt sonstige betriebliche Aufwendungen / sonstige betriebliche Erträge).

### IV. Bewertung von Sachspenden

Nach der Empfehlung des IDW sollten unentgeltlich erworbene aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände (z.B. Sachspenden) zum Erwerbszeitpunkt mit fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden. Dabei ist der erhaltene Wert vorsichtig zu schätzen. Die Sachspende ist als Ertrag zu erfassen.

## V. Eigenkapitalausweis

Der Verein hat kein Mindeststammkapital, daher finden die Vorschriften des § 266 HGB insoweit keine Anwendung. Das Eigenkapital des Vereins hat ausschließlich Haftungsfunktion. Das Eigenkapital des Vereins sollte in der Bilanz folgende Gliederung aufweisen.

- Vereinskaptal
- Rücklagen
- Ergebnisvortrag

Mangels vereinsrechtlicher Vorgaben zur Rechnungslegung, können diese Eigenkapitalposten im Einzelfall durch entsprechende Satzungsregelungen oder durch Beschluss des zuständigen Vereinsorgans festgesetzt werden.

Bei dem Vereinskaptal handelt es sich um dauerhaft zur Verfügung gestelltes Vermögen. Es kann sich z.B. um eine Erbschaft handeln.

Bei den Rücklagen handelt es sich um Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB, die ausschließlich aus dem Ergebnis gebildet werden. Die Dotierung ist begrenzt auf den handelsrechtlichen Überschuss der Rechnungsperiode und den Ergebnisvortrag des Vorjahres.

Steuerliche Rücklagen im Sinne des § 62 AO sollten nicht unter den Rücklagen ausgewiesen werden, weil die Berechnungsmethodik regelmäßig unterschiedlich ist. Diese sollten in einer Nebenrechnung "erläuternden Anlage" aufgenommen werden.

### Ergebnisverwendung

Um die Entwicklung des Eigenkapitals und die Ergebnisverwendung darzustellen, bietet es sich an, die Ergebnisverwendung nach dem Jahresüberschuss in der Gewinn- und Verlustrechnung zu dokumentieren.

## VI. Rechnungslegung nach Sparten der Gemeinnützigkeit

Das Rechnungswesen für steuerliche Zwecke kann auch in der Weise gestaltet werden, dass für jeden steuerlichen Bereich (ideeller Bereich, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung) ein eigenständiger Rechnungskreis gebildet wird. Diese Methodik ist aber grundsätzlich nicht zu empfehlen, weil es regelmäßig viele Schnittstellen zwischen den Bereichen gibt. Die Aufteilung der Bereiche im Rechnungswesen sollte regelmäßig im Verein über eine Kostenrechnung erfolgen.

## VII. Fragen zur Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen

Sie haben weitere Fragen zum Thema **Rechnungslegung** oder der Prüfung von Vereinen.

Gerne stehen wir Ihnen für ein persönliches Gespräch zur Verfügung. Auf Wunsch unterbreiten wir Ihnen persönliches Angebot für die Erstellung des Jahresabschlusses Ihres Vereins oder übernehmen die Abschlussprüfung für den Verein.

Rufen Sie uns gerne unter 0431/54 55 912 an.

Bitte beachten Sie, dass die o.a. Informationen den Rechtsstand 12/2019 haben und wir die Informationen mit großer Sorgfalt zusammengestellt haben. Haftungsansprüche können Sie aus diesem Newsletter nicht herleiten.