

---

## 2.1 Rechnungslegungspflicht

Der Verein hat Informationspflichten gegenüber seinen Mitgliedern, gegenüber der Finanzverwaltung und – bei gemeinnützigen Vereinen – gegenüber dem Spender.

### 2.1.1 Grundlagen der Rechnungslegung

Gesetzliche Vorschriften, nach denen ein Verein rechnungslegungspflichtig ist, ergeben sich aus dem BGB, dem HGB und den Steuergesetzen. Daneben kann die Satzung weitergehende Regelungen zur Rechnungslegung enthalten.

- **Praxishinweis** Die Satzung kann den Verein stärkeren Rechnungslegungsvorschriften unterwerfen, als das Gesetz sie normalerweise vorsehen würde (z. B. Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses). Zwingende gesetzliche Vorschriften können durch eine abweichende Satzungsregelung aber nicht außer Kraft gesetzt werden.

#### 2.1.1.1 Buchführungspflicht nach BGB

Durch den Verweis in § 27 Abs. 3 BGB auf § 666 BGB (Auftragsrecht) wird der Vorstand 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“. Auf den Verein bezogen bedeutet dies, dass der Vorstand gegenüber der Mitgliederversammlung durch einen Tätigkeitsbericht und eine Rechnungslegung seinen Rechenschaftspflichten nachkommen muss. Das BGB enthält keine Regelung darüber, wie oft der Vorstand dieser Pflicht nachkommen muss. Die Literatur interpretiert diese Rechenschaftslegungspflicht als Pflicht zur **periodischen Rechnungslegung**.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.1.1.1., Hoppen in Schauhoff § 18 Rn. 2.

Die Rechenschaftspflicht nach dem BGB wird in § 259 BGB konkretisiert: „Wer verpflichtet ist, über eine mit Einnahmen und Ausgaben verbundene Verwaltung Rechenschaft abzulegen, hat dem Berechtigten eine die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen oder der Ausgaben enthaltende Rechnung mitzuteilen und, soweit Belege erteilt zu werden pflegen, Belege vorzulegen“. Damit stellt eine **geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben** und ggf. ein **Bestandsverzeichnis** die Mindestanforderungen dar. Form- und Gliederungsvorschriften sieht das BGB nicht vor.

Die Rechnungslegung hat nach den – eigentlich nur für Kaufleute gesondert vorgeschriebenen – Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu erfolgen, die nach IDW-Standards auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen gelten<sup>2</sup>:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.

### 2.1.1.2 Buchführungspflicht nach HGB

Vereine sind grundsätzlich keine Kaufleute kraft Rechtsform und unterliegen damit grundsätzlich auch nicht den strengen Rechnungslegungsvorschriften des HGB. Unterhält der Verein aber einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und erfordert dieser einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb<sup>3</sup>, so sind die Vorschriften der §§ 238–263 HGB auf den kaufmännischen Bereich anzuwenden.<sup>4</sup>

- **Praxishinweis** Unter die Rechnungslegungsvorschriften des HGB fällt nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, nicht der gesamte Verein.

### 2.1.1.3 Buchführungspflicht nach Steuerrecht

Die steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind in den §§ 140–148 AO niedergelegt. Ist ein Verein ganz oder partiell steuerpflichtig, sind diese Vorschriften auf ihn anzuwenden.

In § 140 AO ist die abgeleitete Buchführungspflicht normiert: Derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen. Hat der Verein nach BGB<sup>5</sup> oder nach HGB<sup>6</sup> Buchführungspflichten, so gelten diese auch im Steuerrecht.

<sup>2</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.1.4.

<sup>3</sup> § 1 HGB.

<sup>4</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.1.1.2.

<sup>5</sup> Vgl. Abschn. 2.1.1.1.

<sup>6</sup> Vgl. Abschn. 2.1.1.2.

Eine originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht normiert § 141 AO. Auch wenn sich aus § 140 AO keine Buchführungspflicht ergibt, so ist ein Verein nach § 141 AO trotzdem zur Buchführung verpflichtet, wenn im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mindestens eines der folgenden Größenmerkmale überschritten ist:

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als € 500.000 (ab 1.1.2016 € 600.000) im Kalenderjahr oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als € 50.000 (ab 1.1.2016 € 60.000) im Wirtschaftsjahr oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG) von mehr als € 25.000 oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als € 50.000 (ab 1.1.2016 € 60.000) im Kalenderjahr.

Die Buchführungspflicht nach § 141 AO beginnt mit dem Wirtschaftsjahr, das auf den Zeitpunkt folgt, in dem das Finanzamt auf die Pflicht zur Buchführung nach § 141 AO hingewiesen hat.

---

#### Beispiel

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des V-Vereins erzielt bereits seit einigen Jahren regelmäßig einen gewerblichen Gewinn zwischen € 55.000 (ab 1.1.2016 € 65.000) und € 60.000 (ab 1.1.2016 € 75.000). Das Finanzamt hat den V-Verein erst am 15.9.2016 darauf hingewiesen, dass er nunmehr der Buchführungspflicht nach § 141 AO unterliegt. Ab dem 1.1.2017 hat der V-Verein für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Bücher zu führen.

Hat ein Verein **mehrere steuerpflichtige Geschäftsbetriebe**, so sind die Grenzen des § 141 AO für jeden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einzeln zu prüfen (vgl. Abschn. 4.3.3).<sup>7</sup> Bei Zweckbetrieben geht die Finanzverwaltung davon aus, dass diese im Regelfall ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und dass deshalb eine steuerliche Buchführungspflicht nach § 141 AO nicht bestehe.

Nach § 148 AO kann das Finanzamt für einzelne Fälle **Erleichterungen** bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die in § 141 AO begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

Für gemeinnützige Vereine ergeben sich aus den §§ 51–68 AO weitere Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsvorschriften. Das **Gemeinnützigkeitsrecht** fordert in § 63 Abs. 3 AO ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben. Anhand

---

<sup>7</sup> OFD Rostock v. 26.02.2003 – S-2706 – 1/01 – St 24 a, DStR 2003, 936, vgl. auch BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 – S-2706 / 09 / 10005, BStBl. I 2013, 59 (für Betriebe gewerblicher Art).

dieser Aufzeichnungen hat der gemeinnützige Verein den Nachweis zu führen, dass seine tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist.

- **Praxishinweis** Eine bestimmte Form der Aufzeichnungen sieht § 63 AO nicht vor. Die Aufzeichnungen sollten aber so gestaltet werden, dass die nach dem Gemeinnützigkeitsrecht erforderlichen Nachweise daraus ersichtlich sind. So sollten die Einnahmen und Ausgaben für die vier Sphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. Kap. 4)) getrennt aufgezeichnet werden. Weiterhin ist zu überlegen, ob die Mittelverwendungsrechnung in die Rechnungslegung integriert werden kann (vgl. Abschn. 2.3).

Neben der Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben ergibt sich aus § 63 AO auch die Pflicht, einen Nachweis über die satzungsgemäße **Verwendung der erhaltenen Spenden** (vgl. Abschn. 2.2.2.4) zu führen und den Nachweis der **zeitnahen Mittelverwendung** (vgl. Abschn. 2.3) zu erbringen.

## 2.1.2 Aufzeichnungspflichten

Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus der Abgabenordnung, dem Umsatzsteuer- und dem Einkommensteuergesetz.

### 2.1.2.1 Aufzeichnungspflicht des Warenein- und -ausgangs

Erwirbt der Verein im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Waren zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch, müssen aufgezeichnet werden:

- der Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,
- der Name oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,
- die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
- der Preis der Ware und
- ein Hinweis auf den Beleg.

Entsprechend ist auch der Warenausgang aufzuzeichnen.

### 2.1.2.2 Aufzeichnungspflichten für die Umsatzsteuer (§ 22 UStG)

Ist der Verein Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes, so hat er eine ganze Reihe von Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG zu beachten. Insbesondere hat er die Entgelte, getrennt nach Regelsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz, aufzuzeichnen.

### 2.1.2.3 Aufzeichnungspflichten für die Lohnsteuer

Aufzeichnungspflichten für Zwecke der Lohnsteuer ergeben sich aus § 41 EStG und § 4 LStDV. Danach hat der Verein am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein **Lohnkonto** zu führen. Aufzuzeichnen sind insbesondere:

- der Vor- und Familienname, der Geburtstag, der Wohnort, die Wohnung, sowie die in einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragenen Besteuerungsmerkmale. Ändern sich im Laufe des Jahres die in einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragenen allgemeinen Besteuerungsmerkmale, so ist auch der Zeitpunkt anzugeben, von dem an die Änderung gilt;
- der Jahresfreibetrag oder der Jahreshinzurechnungsbetrag sowie der Monatsbetrag, Wochenbetrag oder Tagesbetrag, der in einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug eingetragen ist, und der Zeitraum, für den die Eintragungen gelten;
- bei einem Arbeitnehmer, der dem Arbeitgeber eine Bescheinigung nach § 39b Abs. 6 EStG (Freistellungsbescheinigung) vorgelegt hat, einen Hinweis darauf, dass eine Bescheinigung vorliegt, der Zeitraum, für den die Lohnsteuerbefreiung gilt, das Finanzamt, das die Bescheinigung ausgestellt hat, und der Tag der Ausstellung;
- in den Fällen des § 19 Abs. 2 EStG die für die zutreffende Berechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag erforderlichen Angaben.

Bei jeder Lohnabrechnung ist im Lohnkonto folgendes aufzuzeichnen:

- der Tag der Lohnzahlung und der Lohnzahlungszeitraum,
- in den Fällen des § 41 Abs. 1 Satz 6 EStG jeweils der Großbuchstabe „U“;
- der Arbeitslohn, getrennt nach Barlohn und Sachbezügen, und die davon einbehaltene Lohnsteuer,
- steuerfreie Bezüge mit Ausnahme der Vorteile im Sinne des § 3 Nr. 45 EStG und der Trinkgelder,
- Bezüge, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder unter Progressionsvorbehalt nach § 34c Abs. 5 EStG von der Lohnsteuer freigestellt sind,
- außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 EStG und die davon nach § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG einbehaltene Lohnsteuer,
- Bezüge, die nach den §§ 40 bis 40b EStG pauschal besteuert worden sind, und die darauf entfallende Lohnsteuer.

### 2.1.2.4 Aufzeichnungspflichten nach Sozialversicherungsrecht und Mindestlohngesetz

Nach der Beitragsüberwachungsverordnung hat der Verein auch für die Sozialversicherung Aufzeichnungen zu führen. Nach dem Mindestlohngesetz hat der Verein die Bestimmungen über den Mindestlohn einzuhalten und muss entsprechende Aufzeichnungspflichten

ten erfüllen. In der Praxis sind insbesondere die Aufzeichnungspflichten für **geringfügig Beschäftigte** („Mini-Jobs“) zu beachten.

### 2.1.2.5 Aufzeichnungspflichten für die Gewinnermittlung

Stellt der Verein keinen Jahresabschluss auf, sondern ermittelt er seinen Gewinn als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben, so sind die Regelungen des **§ 4 Abs. 3 EStG** zu beachten (vgl. Abschn. 2.2.1).

Für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Bestandsverzeichnis zu führen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2006 gilt dies auch für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter, die als Umlaufvermögen nicht sofort als Betriebsausgaben geltend gemacht werden dürfen.<sup>8</sup> Für geringwertige Wirtschaftsgüter ergibt sich die Aufzeichnungspflicht aus § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG. Werden für Wirtschaftsgüter erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen, ist ebenfalls ein laufendes Verzeichnis zu führen.<sup>9</sup>

Für bestimmte Betriebsausgaben, z. B. Geschenke, ergeben sich Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG.

### 2.1.3 Aufbewahrungsfristen

Die steuerlichen Aufbewahrungsfristen sind in § 147 AO geregelt. Danach sind **10 Jahre** aufzubewahren:

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- Buchungsbelege,
- Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Artikel 77 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 62 Abs. 2 Zollkodex beizufügen sind, sofern die Zollbehörden nach Artikel 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben.

Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind grundsätzlich **6 Jahre** lang aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind.

---

<sup>8</sup> § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG.

<sup>9</sup> § 7a Abs. 8 EStG.

## 2.2 Ergebnisermittlung

Das Ergebnis des Vereins kann durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder einen Jahresabschluss mit Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden.

### 2.2.1 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Das Vereinsrecht des BGB fordert zunächst einmal lediglich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie ein Bestandsverzeichnis. Die Einnahmen und Ausgaben sind dabei gegenüberzustellen und hinreichend aufzugliedern. Dabei sollte die Gliederung jeweils einen so vollständigen, klaren und zutreffenden Einblick in die Vereinstätigkeit geben, dass sich der Adressat ein Urteil über das Vermögen und die Geldflüsse bilden kann.<sup>10</sup>

#### 2.2.1.1 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach IDW

Der Hauptfachausschuss des IDW hat ein Schema erarbeitet, bei dem Einnahmen und Ausgaben getrennt nach laufendem Geschäft, Investitions- und Finanzierungstätigkeit dargestellt werden<sup>11</sup>:

Einnahmen aus laufender Tätigkeit

– Ausgaben aus laufender Tätigkeit

**= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)**

Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens

– Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen

**= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus Investitionstätigkeit (b)**

Einnahmen aus der Finanzierungstätigkeit

– Ausgaben aus der Finanzierungstätigkeit

**= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Finanzierungstätigkeit (c)**

Erhöhung/Verminderung des Finanzmittelfonds (d) = (a) + (b) + (c)

+ Finanzmittelfonds am Anfang der Periode (e)

**= Finanzmittelfonds am Ende der Periode (f) = (d) + (e)**

Die Einnahmen und Ausgaben sollten dabei weiter unterteilt werden. Für die Einnahmen schlägt das IDW eine Unterteilung in

- Leistungsentgelte (davon Leistungsentgelte aus Sponsoringaktivitäten),
- Mitgliedsbeiträge,
- Spenden,
- öffentliche Zuschüsse,

<sup>10</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.3.

<sup>11</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.3.1.

- Bußgelder,
- Einnahmen aus Vermögensverwaltung,
- sonstige Einnahmen

vor.<sup>12</sup>

Ausgaben sollten unterteilt werden in

- Personalausgaben,
- Sachausgaben,
- sonstige Ausgaben.

Auch eine projektbezogene Untergliederung der Einnahmen und Ausgaben kann sinnvoll sein.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach IDW ist nicht identisch mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Unterschiede ergeben sich insbesondere bei<sup>13</sup>

- Abschreibungen,
- Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens,
- Investitionsausgaben,
- Einnahmen aus der Aufnahme von Fremdkapital,
- Ausgaben zur Tilgung von Fremdkapital.

Die Vermögensrechnung nach IDW orientiert sich an den Regelungen des § 266 HGB. Damit sind mindestens folgende Vermögenswerte und Schulden gesondert auszuweisen<sup>14</sup>:

- Vermögensgegenstände
  - immaterielle Vermögensgegenstände,
  - Sachanlagen,
  - Finanzanlagen,
  - Zahlungsmittel,
  - übrige Vermögensgegenstände,
- Eigenkapital und Schulden
  - Eigenkapital,
  - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten,
  - übrige Verpflichtungen.

---

<sup>12</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.3.1.

<sup>13</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.3.1.

<sup>14</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.3.2.



### **2.2.1.2 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Trennung der vier Tätigkeitsbereiche (SKR 49)**

In der Praxis hat sich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als zweckmäßig erwiesen, die auf einer Trennung der vier Tätigkeitsbereiche (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) aufbaut:

#### **Ideeller Bereich**

Einnahmen ideeller Bereich

- Mitgliedsbeiträge,
- Spenden,
- Zuschüsse,
- sonstige Einnahmen ideeller Bereich.

Ausgaben ideeller Bereich

- Verwaltungskosten,
- Mitgliederverwaltung und -pflege,
- Verbandsabgaben,
- allgemeine Betriebskosten,
- sonstige Ausgaben.

**Zwischensumme: Ergebnis ideeller Bereich**

#### **Vermögensverwaltung**

Einnahmen Vermögensverwaltung

- Kapitalerträge,
- Miet- und Pachteinnahmen,
- sonstige Einkünfte.

Ausgaben Vermögensverwaltung

- Ausgaben im Zusammenhang mit Finanzanlagen,
- Ausgaben in Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung,
- Ausgaben in Zusammenhang mit sonstigen Einkünften,
- Abschreibungen.

**Zwischensumme: Ergebnis Vermögensverwaltung**

#### **Zweckbetrieb**

Einnahmen aus Zweckbetrieben,

Ausgaben aus Zweckbetrieben.

**Zwischensumme: Ergebnis Zweckbetrieb**

#### **Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

Einnahmen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb,

Ausgaben aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb.

**Zwischensumme: Ergebnis wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

**= Gesamtsumme: Vereinsergebnis**

Diese einkünftespezifische Abrechnungsstruktur hat die DATEV eG mit dem **Sachkontenrahmen SKR49** nachvollzogen. Der Bereich der Vermögensverwaltung beinhaltet die Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte (Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 EStG). Der Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe umfasst die Zweckbetriebe und die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe mit den Gewinneinkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG. Die Geschäftsvorfälle, die keiner Einkunftsart i. S. d. § 2 EStG zugeordnet werden können (Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Ausgaben für Mitgliederverwaltung etc.) werden im ideellen Bereich gebucht.

Da das Steuerrecht für den Bereich der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – wenn keine Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich erfolgt – eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vorschreibt, wird in der Praxis regelmäßig auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Trennung nach den vier Tätigkeitsbereichen zurückgegriffen. Auch wenn das Steuerrecht nur für Teilbereiche – z. B. Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – eine Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (oder ggf. eine Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich) vorschreibt, empfiehlt sich dringend eine einheitliche Gewinnermittlungsmethode für alle Vereinsbereiche.

## 2.2.2 Bestandsvergleich

Grundsätzlich ist für Vereine eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig und ausreichend. Nur wenn Gesetz oder Satzung eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorsehen, wird der Verein einen Jahresabschluss und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen.

Das IDW hat in der Stellungnahme IDW RS HFA 14 die Grundsätze zusammengestellt, nach denen ein handelsrechtlicher Jahresabschluss aufzustellen ist<sup>15</sup>:

Der Jahresabschluss muss mindestens aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen. Der Jahresabschluss muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen, die §§ 238 bis 263 HGB sind anzuwenden. Das IDW empfiehlt auch die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff HGB), wenn die Gesamteinnahmen des Vereins – also nicht nur die Umsatzerlöse im wirtschaftlichen Bereich, sondern die Gesamteinnahmen inklusive Mitgliedsbeiträge und Spenden – die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB überschreiten.

### 2.2.2.1 Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Wird der Jahresabschluss nicht bereits nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff HGB) erstellt, soll nach IDW in der Bilanz zumindest das Anlage- und Umlauf-

---

<sup>15</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.2.

vermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausgewiesen werden.<sup>16</sup>

Die Aufwendungen und Erträge sind in einer Gewinn- und Verlustrechnung gegenüberzustellen. Gesetzliche Gliederungsvorschriften gelten nur für Kapitalgesellschaften. Nach IDW ist aber auch in allen anderen Fällen eine sachgerechte Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge erforderlich.<sup>17</sup>

### 2.2.2.2 Bewertung

Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden sollte nach IDW nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen der §§ 252 ff HGB erfolgen. Anders als im Handelsrecht sollten unentgeltlich erworbene aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände (z. B. Sachspenden) zum Erwerbszeitpunkt mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe ihres vorsichtig geschätzten beizulegenden Werts angesetzt werden.<sup>18</sup>

### 2.2.2.3 Eigenkapitalgliederung

Das IDW schlägt eine Eigenkapitalgliederung vor<sup>19</sup>:

- I. Vereinskaptal,
- II. Rücklagen,
- III. Ergebnisvortrag.

### 2.2.2.4 Erhaltene Spenden

Zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen hat das IDW die Stellungnahme IDW RS HFA 21 veröffentlicht.<sup>20</sup> Bei der Frage, ob Sachspenden, die der Verein erhalten hat, in der Bilanz auszuweisen sind, ist danach zu unterscheiden:

- wird die Sachspende auf Dauer durch den Verein genutzt, so ist sie im Anlagevermögen auszuweisen,
- soll die Sachspende an Hilfeempfänger weitergegeben werden, so hat ein Ausweis im Vorratsvermögen zu erfolgen.

Die Sachspende ist dabei mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe des beizulegenden Wertes anzusetzen.

Spenden sind zum Zeitpunkt ihres Zuflusses zunächst ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und in einem gesonderten Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Die ertragswirksame

<sup>16</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.2.2.

<sup>17</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.2.2.

<sup>18</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.2.3, vgl. auch IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen IDW RS HFA 5, Rn. 3.2.2.

<sup>19</sup> IDW RS HFA 14, Rn. 2.2.4.

<sup>20</sup> IDW RS HFA 21, Stand 11.3.2010.

Auflösung dieses Postens hat dann korrespondierend zu dem durch die satzungsmäßige Verwendung der Spenden entstehenden Aufwand zu erfolgen und ist als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ auszuweisen.<sup>21</sup>

---

## 2.3 Mittelverwendungsrechnung

Die tatsächliche Geschäftsführung des gemeinnützigen Vereins muss nach § 63 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Um die steuerrechtliche Privilegierung „gemeinnützig“ zu erhalten, muss der Verein nachweisen, dass er die Mittel zeitnah und satzungsgemäß verwendet hat.

Eine **zeitnahe Mittelverwendung** ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet – oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden (vgl. Abschn. 3.7) – ist ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen, zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung).<sup>22</sup>

Das Gesetz schreibt für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung keine Form vor. Die Mittelverwendung kann sich aus der Rechnungslegung selbst oder, wie von der Finanzverwaltung im AEAO als „zweckmäßig“ gefordert, aus einer Nebenrechnung ergeben. In der Literatur sind verschiedene **Lösungsansätze** vorgeschlagen worden, um die zeitnahe Mittelverwendung nachzuweisen. Ob die Mittelverwendungsrechnung in die allgemeine Rechnungslegung integriert wird (z. B. differenzierter Ausweis des Vereinskapitals) oder als gesonderte Nebenrechnung erstellt wird, sollte danach entschieden werden, welche Form im Einzelfall für den gemeinnützigen Verein am zweckmäßigsten ist.

### 2.3.1 Mittelverwendungsrechnung als „Nebenrechnung“

In der Fachliteratur und in der Praxis haben sich unterschiedliche Schemata für die Mittelverwendungsrechnung herausgebildet. Als wegweisend ist der Aufsatz Thiels aus dem Jahr 1992 zu bezeichnen.<sup>23</sup> Thiel plädiert für eine Mittelverwendungsrechnung in Form einer Vermögensübersicht (siehe Tab. 2.1): auf der Aktivseite werden die zugeflossenen Mittel ausgewiesen, auf der Passivseite die Bindung und die Verwendung der Mittel.

Diese Mittelverwendungsrechnung basiert auf dem **Zu- und Abflussprinzip**. Thiel geht davon aus, dass die Mittelverwendung – auch für bilanzierende Vereine – als Aus-

---

<sup>21</sup> IDW RS HFA 21, Rn. 3.2.1.

<sup>22</sup> AEAO Rn. 27 zu § 55 Abs. 1 AO.

<sup>23</sup> Thiel, DB 1992, 1900.

**Tab. 2.1** Mittelverwendungsrechnung für 01

Mittel	Bindung
1. Zugeflossene Mittel	1. Ausstattungskapital
a) ...	2. Nutzungsgebundenes Kapital
b) ...	3. Rücklagen
c) ...	a) nach § 58 Nr. 6 AO
	b) nach § 58 Nr. 7a AO
2. Verwendungsüberhang	c) nach § 58 Nr. 7b AO
	d) im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
	e) ...
	4. Abschreibungen
	5. Verbindlichkeiten
	6. Mittelverwendung
	(1) Mittelvortrag aus 00
	(2) verwendet in 01
	(3) Rückstand aus 00
	(4) zu verwenden aus 01
	(5) verwendet in 01
	(6) Mittelvortrag 01
Summe	Summe

fluss aus dem Gebot des § 63 Abs. 3 AO generell nach dem Zu- und Abflussprinzip zu beurteilen ist, da die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen als *lex specialis* den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen vorgehen.

Ein Vorteil dieser Mittelverwendungsrechnung liegt darin, dass **Mittelvortrag**, **Verwendungsrückstand** und **Verwendungsüberhang** deutlich ausgewiesen werden.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass eine solche Mittelverwendungsrechnung, die nicht in die allgemeine Rechnungslegung integriert ist und – notwendigerweise – von der allgemeinen Rechnungslegung abweicht, „schwierig“ ist. Sie eignet sich damit wohl vorrangig für Vereine mit unübersichtlichen Vermögensverhältnissen.

### 2.3.2 Mittelverwendungsrechnung im Rahmen der allgemeinen Rechnungslegung

Die Mittelverwendungsrechnung kann auch in die allgemeine Rechnungslegung integriert werden. Bei bilanzierenden Vereinen kann das z. B. erfolgen, indem das Vereinsvermögen („Eigenkapital“) in die Positionen

- Ausstattungskapital,
- nutzungsgebundenes Kapital,
- freie Rücklage,

- zweckgebundene Rücklagen,
- Mittelvortrag/Verwendungsüberhang

untergliedert wird.<sup>24</sup>

### 2.3.3 Aus der allgemeinen Rechnungslegung abgeleitete Mittelverwendungsrechnung

Buchna schlägt eine Mittelverwendungsrechnung vor, die aus den Vereinsbilanzen und den dort ausgewiesenen Buchwerten abgeleitet ist.<sup>25</sup> Buchna betrachtet dabei zunächst die Aktiva und unterteilt sie in eine Gruppe, die bereits für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wurde und in eine zweite Gruppe, die noch nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wurde. Bilanzpositionen, die lediglich Abgrenzungscharakter haben (RAP etc.) werden nicht mit erfasst. Als Gesamtsumme ergibt sich die Summe der Mittel, über die der Verein zum Bilanzstichtag verfügt. In einem zweiten Schritt prüft Buchna, ob diese Mittel bereits verwendet wurden. Von der Summe der Mittel sind die bereits für begünstigte Zwecke eingesetzten Mittel (= „nutzungsgebundenes Kapital“) abzuziehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Wirtschaftsgüter, die der (zulässigen) Vermögensverwaltung und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen. Weiterhin sind die zulässigen Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO abzuziehen. Verbleibt danach ein positives Ergebnis, liegt ein Verwendungsrückstand vor (vorhandene zeitnah zu verwendende Mittel wurden noch nicht verwendet), ein negatives Ergebnis dokumentiert einen Verwendungsüberhang.

---

## Literatur

- Buchna, Leichinger, Seeger, und Brox. 2015. *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Aufl. Achim: Achim.
- Dauber, und Schneider. 2015. *Vereinsbesteuerung*, 8. Aufl. Nürnberg. Lizenzausgabe der DATEV eG.
- IDW. RS HFA 14 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen. Stand: 6.12.2013.
- IDW. RS HFA 21 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen. Stand: 11.2.2010.
- IDW. RS HFA 5 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen. Stand: 6.12.2013.
- Lutter. 1998. *Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spendenvereine*. Frankfurt am Main: BB. 489.

---

<sup>24</sup> Vgl. Schauhoff § 9 Rn. 78.

<sup>25</sup> Buchna/Leichinger/Seeger/Brox S. 164 ff.

- 
- Schauhoff. 2010. *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. München: Verlag C.H. Beck.
- Thiel. 1992. *Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften*. Düsseldorf: DB. 1900.
- Thiel, und Eversberg. 2007. *Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht*. Düsseldorf: DB. 191.

Vereinsbesteuerung

Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit

Brinkmeier, Th.

2016, XIII, 263 S. 4 Abb. in Farbe.,

ISBN: 978-3-658-08030-3