

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14)

- 1. Vorbemerkungen
- 2. Rechnungslegung
 - 2.1. Grundlagen der Rechnungslegung
 - 2.1.1. Vorschriften zur Rechnungslegung
 - 2.1.1.1. Bürgerliches Gesetzbuch.
 - 2.1.1.2. Handelsrecht und andere gesetzliche Vorschriften
 - 2.1.1.3. Steuerrecht
 - 2.1.2. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung
 - 2.1.3. Zwecke der Rechnungslegung
 - 2.1.4. Grundsätze der Rechnungslegung von Vereinen
 - 2.1.5. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht
 - 2.2. Jahresabschluss und Lagebericht
 - 2.2.1. Ansatzvorschriften
 - 2.2.2. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung
 - 2.2.3. Bewertung
 - 2.2.4. Eigenkapitalausweis
 - 2.2.5. Ergebnisverwendung
 - 2.2.6. Ausweis von erhaltenen Spenden
 - 2.3. Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung
 - 2.3.1. Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung
 - 2.3.2. Einzelfragen zur Vermögensrechnung
- 3. Offenlegung

1. Vorbemerkungen

(1) Ein Verein ist ein freiwilliger Zusammenschluss mehrerer Personen auf unbestimmte Zeit mit dem Ziel, einen gemeinsamen nichtwirtschaftlichen (ideellen) oder einen wirtschaftlichen Zweck zu verfolgen, wobei die Personenvereinigung eine körperschaftliche Verfassung hat, einen Namen führt und in ihrer Existenz vom Wechsel der Mitglieder unabhängig ist.

(2) Die Erscheinungsformen können nach unterschiedlichen Kriterien strukturiert werden. Nach der Rechtsfähigkeit unterscheidet man den nichtwirtschaftlichen, rechtsfähigen Verein (auch Idealverein genannt), den wirtschaftlichen rechtsfähigen Verein und den nicht rechtsfähigen Verein sowie den "Alt-Verein". Die häufigste Erscheinungsform ist der nichtwirtschaftliche, rechtsfähige Verein, der nach dem Normativsystem (durch Eintragung ins Vereinsregister) gemäß § 21 BGB ausschließlich nichtwirtschaftlichen Interessen dient. Dem gegenüber steht der in der Praxis selten vorkommende wirtschaftliche Verein gemäß § 22 BGB, der nach dem Konzessionssystem (durch staatliche Genehmigung) seine Rechtsfähigkeit erhält. Eine weitere Erscheinungsform ist der nicht rechtsfähige Verein, bei dem Abgrenzungsprobleme zur Gesellschaft des bürgerlichen Rechts bestehen. Grundsätzlich wird der nicht rechtsfähige Verein wie der nichtwirtschaftliche, rechtsfähige Verein behandelt, jedoch ist er insbesondere nicht grundbuch- und erbfähig.

Das Vereinsrecht kennt noch den Verein vor In-Kraft-Treten des BGB (so genannter "Alt-Verein"). Nach Artikel 82 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch bleiben die Vorschriften der Landesgesetze über die Verfassung solcher Vereine, deren Rechtsfähigkeit auf staatlicher Verleihung beruht, grundsätzlich unberührt.

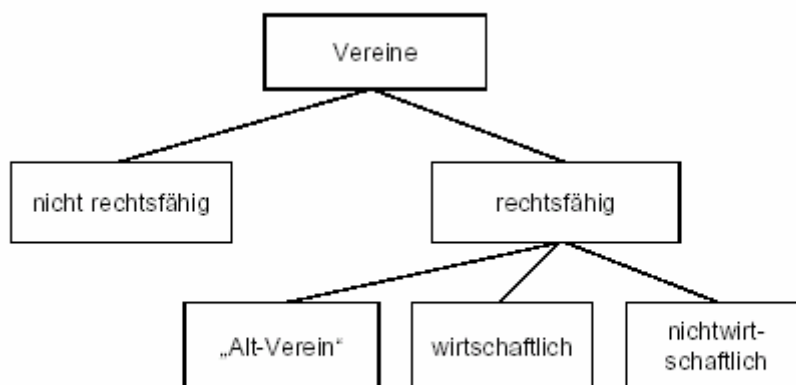


Abb. 1: Erscheinungsformen von Vereinen

(3) Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* bezieht sich ausschließlich auf nichtwirtschaftliche, rechtsfähige Vereine des bürgerlichen Rechts. Deren Rechnungslegung ist nicht abschließend gesetzlich geregelt. Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist deshalb die zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegung für diese Vereine nach deutschen Vorschriften. Es wird jedoch empfohlen, diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* entsprechend für Alt-Vereine sowie nicht rechtsfähige Vereine anzuwenden, soweit nicht gesonderte Regelungen etwas anderes vorsehen. Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* schließt eine Rechnungslegung nach internationalen Grundsätzen nicht aus, geht darauf jedoch nicht näher ein.

(4) Vereine können sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein. Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* behandelt die Rechnungslegung unabhängig von der steuerlichen Qualifizierung des Vereins.

2. Rechnungslegung

2.1. Grundlagen der Rechnungslegung

(5) Nachfolgend werden die gesetzlichen Vorschriften dargestellt, die bei der Rechnungslegung von Vereinen zu berücksichtigen sind. Die Mitgliederversammlung des Vereins kann im Rahmen ihrer Satzungsautonomie weitergehende Regelungen zur Rechnungslegung und zu den Zuständigkeiten sowie Verantwortlichkeiten hierfür erlassen, sofern nicht gesetzliche Vorschriften dem entgegenstehen.

2.1.1. Vorschriften zur Rechnungslegung

2.1.1.1. Bürgerliches Gesetzbuch

(6) Die Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) regeln die Grundzüge der Rechenschaftslegung 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“. Auf den Verein bezogen bedeutete diese Norm die Verpflichtung zur Abgabe eines Rechenschaftsberichts durch den Vorstand gegenüber der Mitgliederversammlung, der sich einerseits in einem Tätigkeitsbericht und andererseits in einer Rechnungslegung konkretisiert. Die gesetzliche Norm gibt zum Inhalt des Tätigkeitsberichts keine weiteren Vorgaben, so dass hier die allgemeine Verkehrsauffassung anzuwenden ist. In wörtlicher Auslegung des § 666 BGB kann der Tätigkeitsbericht mündlich gegeben werden. Nach den Vorgaben der Finanzverwaltung ist i.d.R. der Tätigkeitsbericht für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften i.S.v. §§ 52-54 AO schriftlich und periodisch abzugeben.

(7) Für die Rechnungslegung wird ergänzend auf die §§ 259, 260 BGB verwiesen, die lediglich Mindestanforderungen darstellen. Danach hat ein Rechenschaftspflichtiger (hier: der Vereinsvorstand) dem Berechtigten (hier: der Mitgliederversammlung) eine die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und der Ausgaben enthaltende Rechnung schriftlich mitzuteilen und ggf. ein Bestandsverzeichnis vorzulegen. Weder für die geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben noch für das Bestandsverzeichnis bestimmt das BGB besondere Form- und Gliederungsvorschriften. Die herrschende Lehre versteht heute diese Normen als Pflicht zur periodischen Rechenschaftslegung. Diese sollte jährlich erfolgen. Ergänzend zu den Vorschriften des BGB muss die Feststellbarkeit sowohl einer Zahlungsunfähigkeit als auch einer Überschuldung gewährleistet sein. um § 42 Abs. 2 Satz 1 BGB i.V.m. §§ 17 ff. InsO (Insolvenzantragspflicht) erfüllen zu können.

2.1.1.2. Handelsrecht

(8) Betreibt ein Verein zusätzlich ein Handelsgewerbe, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (vgl. § 1 HGB), sind die Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB auf den kaufmännischen Bereich anzuwenden (Nebentätigkeitsprivileg). Sofern der Verein als ein Unternehmen i.S.d. Publizitätsgesetzes zu qualifizieren ist, finden die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) weitgehend sinngemäß Anwendung (vgl. § 5 PubLG).

(9) Ferner kann sich eine Verpflichtung zur Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften oder zur Rechnungslegung nach bestimmten anderen Vorschriften ergeben (z.B. Krankenhausbuchführungsverordnung, Pflegebuchführungsverordnung; Werkstättenverordnung, Heimgesetz; Rettungsdienstgesetz; Kindergartengesetz).

2.1.1.3. Steuerrecht

(10) Verfolgt ein Verein steuerbegünstigte Zwecke nach den Bestimmungen der Abgabenordnung, schreibt § 63 Abs. 3 AO „ordnungsgemäße Aufzeichnungen“ über Einnahmen und Ausgaben vor, um den Nachweis der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zu führen. Dabei sind die Vorschriften der Abgabenordnung über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff. AO) zu beachten.

(11) Nach der abgeleiteten Buchführungspflicht (§ 140 AO) haben die Vereine die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (vgl. Tz. 8 f.) auch für steuerliche Zwecke zu erfüllen. Ferner ergibt sich beim Überschreiten der Grenzen des § 141 AO die Verpflichtung zur weitgehend entsprechenden Anwendung der §§ 238 bis 263 HGB (originäre Buchführungspflicht), sofern der Verein nicht schon aufgrund des Handelsrechts (vgl. Tz. 8) zur Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegungsvorschriften verpflichtet ist. In erster Linie hat § 141 AO Bedeutung für steuerpflichtige, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Vereinen, die steuerbegünstigte Zwecke nach den Bestimmungen der Abgabenordnung verfolgen.

(12) Unabhängig von den Rechnungslegungsvorschriften des BGB und ggf. HGB verlangt der Anwendungserlass zu § 58 Nr. 6 und 7 AO verlangt in Nr. 18 für steuerbegünstigte Körperschaften i.S.v. § 51 AO einen gesonderten Ausweis der Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO in der steuerlichen Rechnungslegung. Dieser sollte in einer Nebenrechnung für steuerliche Zwecke erfolgen. Des Weiteren ist zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO eine Mittelverwendungsrechnung aufzustellen, ohne dass deren Inhalt im Einzelnen vorgegeben ist (vgl. Nr. 27 des Anwendungserlasses zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Zur Dokumentation der steuerlichen Rücklagenbildung empfiehlt sich ein entsprechender Beschluss des zuständigen Vereinsorgans.

2.1.2. Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung

(13) Für die Rechnungslegung eines Vereins ist grundsätzlich der Vorstand nach §§ 27 Abs. 3, 259, 260, 666 BGB verantwortlich (vgl. Tz. 6 f.). Es wird empfohlen, dass der Vorstand die Rechnungslegungsunterlagen in entsprechender Anwendung des § 245 HGB unter Angabe des Datums unterzeichnet. Hat der Verein einen Vertreter i.S.d. § 30 BGB, kann die Unterzeichnung auch durch diesen erfolgen, sofern dies der erteilten Befugnis entspricht. Die Mitgliederversammlung oder ein anderes von der Satzung vorgesehenes Organ sollte jährlich die Rechnungslegung entgegennehmen.

2.1.3. Zwecke der Rechnungslegung

(14) Die Rechnungslegung von Vereinen hat grundsätzlich, ähnlich wie für die Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch, eine Dokumentations-, Rechenschafts- und Informationsfunktion sowie eine Gläubigerschutzfunktion zu erfüllen. Die Dokumentationsfunktion dient dem vollständigen, zweckmäßigen und übersichtlichen Festhalten aller Geschäftsvorfälle. Der Vereinsvorstand, der als Beauftragter fremde Angelegenheiten ausführt, hat über die Verwendung, d.h. über die dem Vereinszweck entsprechende Verwendung der anvertrauten Mittel Rechenschaft zu geben. Unter dem

Aspekt der Informationsfunktion sollen durch die Rechnungslegung von Vereinen in erster Linie die Mitglieder aber ggf. auch Spender, über den Verlauf der Vereinstätigkeit sowie die Lage des Vereins informiert werden.

(15) Da die Mitgliedschaft in einem Verein grundsätzlich einen nicht vermögensrechtlichen Status aufweist und keine Ansprüche auf eventuelle Gewinne gewährt werden dürfen, ist abweichend von der handelsrechtlichen Ausschüttungsbemessungsfunktion mit der Rechnungslegung des Vereins keine entsprechende Ausschüttungsgröße zu ermitteln. Im Interesse der Mitglieder wird es jedoch aufgrund der weitgehenden Dispositionsfreiheit ihrer Rechte (§ 40 BGB) erforderlich sein, die Tätigkeit des Vorstands vor allem im Hinblick auf die satzungsgemäße Verwendung der Mittel mit Hilfe der Rechnungslegung zu kontrollieren.

(16) Das Vereinsrecht entbehrt weitgehend solcher – im Handelsrecht bekannten – Normativbestimmungen, die für einen angemessenen Schutz des Rechtsverkehrs und der Vereinsmitglieder sorgen sollen. Der Zweck der Rechnungslegung hat auch dieses Schutzbedürfnis zu beachten. Das Vereinsrecht sieht keine Mindestkapital- und Kapitalerhaltungsvorschriften vor, obwohl der Verein seinen Gläubigern nur mit dem Vermögen haftet. Die Rechnungslegung hat daher im Interesse der Gläubiger auch den Zweck des Nachweises der Schuldendeckungsfähigkeit. Hierzu ist es notwendig, dass der Vorstand durch die Rechnungslegung Anzeichen einer etwaigen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erkennen kann.

2.1.4. Grundsätze der Rechnungslegung von Vereinen

(17) Die Rechnungslegung von Vereinen nach dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* hat sich an den folgenden allgemeinen Grundsätzen auszurichten:

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

(18) Diese Grundsätze sind gesetzlich nur für Kaufleute gesondert vorgeschrieben; sie entsprechen aber den Anforderungen an eine getreue Rechenschaft und sind insoweit auch für andere Formen der Rechnungslegung (z.B. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung) maßgeblich.

(19) Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung stellt auf die dem Verein zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel in der betrachteten Periode ab. Aus ihr wird nicht erkennbar, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden. Sie kann deshalb nur für leicht zu überschauende Verhältnisse angemessen und ausreichend sein, in denen sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken.

(20) Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach der Doppik geführten kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abgegrenzter Vereinsergebnisse kann es sachgerecht sein, dass Vereine, die in einem wesentlichen Umfang Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben oder deren Vereinstätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist (z.B. durch Investitionen in unregelmäßigen Zeitabständen), auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung ausgestalten.

(21) Bilanziert ein Verein nach den handelsrechtlichen Grundsätzen und ist er an einem oder mehreren Tochterunternehmen beteiligt, empfiehlt sich unabhängig von einer gesetzlichen Verpflichtung des Vereins die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Konzern-Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften (§§ 290 bis 315a HGB). Dies gilt insbesondere dann, wenn ein starker Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen dem Verein und den Tochterunternehmen besteht oder wesentliche Vermögensteile oder Vereinsaktivitäten in die Tochterunternehmen ausgegliedert wurden.

2.1.5. Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht

(22) Der Verein erhält seine Rechtsfähigkeit mit Eintragung ins Vereinsregister. Wird der Verein vorher tätig, so beginnt die Rechnungslegungspflicht des so genannten Vorvereins mit der Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit.

(23) Vereine werden entweder kraft Gesetzes durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 42 Abs. 1 Satz 1 BGB) oder dadurch aufgelöst, dass die Mitgliederversammlung ihre Auflösung beschließt, Liquidatoren bestellt werden, die das Vereinsvermögen veräußern und die Schulden tilgen, und anschließend das verbleibende Vereinsvermögen an die Anfallberechtigten auszahlen. Die Auflösung ist öffentlich bekannt zu machen (§ 50 BGB). Nach § 51 BGB darf das Vermögen erst nach Ablauf eines Jahres, gerechnet ab der Bekanntmachung der Auflösung, an den Anfallberechtigten ausgekehrt werden; solange bleibt die Rechnungslegungspflicht bestehen.

2.2. Jahresabschluss und Lagebericht

(24) Für Vereine, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften, ihrer Satzung oder aufgrund der in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gegebenen Empfehlung einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, ergeben sich die nachstehenden Grundsätze und Besonderheiten.

(25) Der Jahresabschluss muss zumindest aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, wobei die Anwendung der Vorschriften des ersten Abschnitts des Drittes Buches HGB (§§238-263 HGB), die für alle Kaufleute Geltung haben, erforderlich ist. Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

(26) Zur Wahrnehmung der Mitgliedschaftsrechte und zum besseren Verständnis der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung empfiehlt sich unabhängig von der Größe des Vereins die Aufstellung eines Anhangs (vgl. Tz. 14 f.) Stellen Vereine einen Anhang auf, so sind die handelsrechtlichen Vorschriften, u.a. §§284 ff. HGB, sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus können weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten des Vereins von Bedeutung sind, in den Anhang aufgenommen werden.

(27) Darüber hinaus empfiehlt sich die Anwendung der ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB), sofern der Verein die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt. Dabei sollte anstelle der Umsatzerlöse auf die Gesamteinnahmen (Umsatzerlöse, Beiträge, Spenden) abgestellt werden.

(28) Ferner wird empfohlen, einen Lagebericht aufzustellen. In diesem Fall ist § 289 HGB sinngemäß anzuwenden und der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Vereins so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei hat er eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Vereinstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Vereins zu enthalten. In die Analyse sind die für die Vereinstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Bei Vereinen kann es sinnvoll sein, auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Ferner ist im Lagebericht unter anderem die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Der Lagebericht kann ein gesonderter, abgegrenzter Teil des Tätigkeitsberichts sein.

2.2.1. Ansatzvorschriften

(29) Vereine, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben die allgemeinen Ansatzvorschriften nach § 246 bis § 251 HGB zu berücksichtigen. Insbesondere darf nach § 248 Abs. 2 HGB kein Aktivposten für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angesetzt werden. Vereine sollten im Interesse der Vermeidung einer künftigen Belastung des Vereinsvermögens durch in der Vergangenheit verursachte Aufwendungen von der Anwendung des Passivierungswahlrechts des Artikels 28 Abs. 1 EGHGB für vor dem 01.01.1987 rechtsverbindlich zugesagte Pensionsverpflichtungen absehen.

2.2.2. Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung

(30) Sofern Vereine nicht nach den Grundsätzen für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) Rechnung legen, erfordert eine ordnungsmäßige Rechnungslegung, in der Bilanz (§§ 246 Abs. 1, 247 HGB) zumindest das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern. Die Aufwendungen und Erträge sind in einer Gewinn- und Verlust-Rechnung (§ 242 Abs. 2 HGB) gegenüberzustellen. Obgleich gesetzliche Vorschriften zur Gliederung der Gewinn- und Verlust-Rechnung für Nicht-Kapitalgesellschaften nicht bestehen, ist auch hier eine sachgerechte Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge erforderlich. Dabei sollte die Gliederung des Jahresabschlusses einen so vollständigen, klaren und zutreffenden Einblick in die Vereinstätigkeit geben, dass sich der Adressat ein Urteil über die Verwendung des eingesetzten Vermögens und der damit erzielten Erträge bilden kann.

(31) In Anlehnung an § 265 Abs. HGB sollten auch Vereine, die lediglich nach den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238-263 HGB) Rechnung legen, in der Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung zu jedem Posten den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angeben

(32) Sofern die Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung nach den Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB aufgestellt werden, ist den Strukturmerkmalen von Vereinen gegebenenfalls durch Weglassen von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB), durch Hinzufügung neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) oder Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (§ 265 Abs. 6 HGB) Rechnung zu tragen.

2.2.3. Bewertung

(33) Vereine, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung legen, haben die allgemeinen Bewertungsgrundsätze nach §§ 252 ff. HGB zu berücksichtigen.

(34) Unentgeltlich erworbene, aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände (z.B. Sachspenden) sollten zum Erwerbszeitpunkt mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe ihres vorsichtig geschätzten beizulegenden Werts angesetzt werden. Dieser Wert ist in der Regel mit dem Betrag identisch, den der Verein bei entgeltlichem Erwerb der Vermögensgegenstände hätte aufwenden müssen. Durch eine solche Bewertung ist ein vollständiger wertmäßiger Nachweis des Erhalts und der Verwendung der empfangenen unentgeltlichen Leistungen erreichbar.

2.2.4. Eigenkapitalausweis

(35) Das Reinvermögen des Vereins als Differenz zwischen den Buchwerten der Vermögensgegenstände und den Schulden wird als Eigenkapital bezeichnet. Eine Mindestkapitalausstattung ist für den Verein nicht vorgeschrieben. Dementsprechend ist auch die Erhaltung des Eigenkapitals bis zur Grenze der insolvenzrechtlichen Überschuldung i.S.v. § 42 BGB nicht geboten. Das Eigenkapital hat beim Verein ausschließlich Haftungsfunktion. Eine Ausschüttungsbemessungsfunktion ist beim Verein nicht gegeben (vgl. Tz. 15).

Das Eigenkapital des Vereins sollte in der Bilanz wie folgt gegliedert werden:

A. Eigenkapital

I. Vereinskaptal

II. Rücklagen

III. Ergebnisvortrag.

(36) Da es keine vereinsrechtlichen Vorschriften zur Bildung von Vereinskaptal oder Rücklagen gibt, können diese Posten im Einzelfall durch entsprechende Satzungsregelungen oder Beschluss des zuständigen Vereinsorgans festgesetzt werden. Dabei können sich Abgrenzungsprobleme ergeben. Die Abgrenzung zwischen Vereinskaptal und Rücklagen sollte sich nach der Dauer des Verbleibs des Kapitals im Verein richten. Bei Vereinskaptal wird es sich eher um dauerhaft dem Verein zur Verfügung gestelltes Kapital handeln, während Rücklagen einer zeitlichen Begrenzung hinsichtlich ihrer künftigen Verwendung unterliegen. Grundsätzlich sind für derartige Abgrenzungen die Regelungen in der Satzung maßgeblich. Sofern hierüber keine Regelungen getroffen sind, ist im Zweifel der Vorstand zuständig (vgl. Tz. 13).

(37) Sofern ein Anhang aufgestellt wird, kann ein gesonderter Ausweis der Veränderungen des Eigenkapitals wie folgt dargestellt werden:

	I. Vereinskapi- tal	II. Rücklagen	III. Ergebnisvor- trag
Stand zu Beginn der Rech- nungsperiode	...	...	...
• Jahresergebnis	---	---	...
• Entnahmen	...	...	...
• Einstellungen	...	...	...
Stand zum Ende der Rech- nungsperiode	...	...	...

(38) Bei Rücklagen handelt es sich in der Regel um Kapitalbestandteile, die i.d.R. in Analogie zu den satzungsmäßigen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB aus dem Ergebnis gebildet werden. Die Höhe der Rücklagenzuführung ist begrenzt auf den handelsrechtlichen Überschuss der Rechnungsperiode sowie einen gegebenenfalls vorhandenen Ergebnisvortrag des Vorjahres. Vorschriften der Abgabenordnung (insbesondere § 58 AO) sind für die Rücklagenbildung aus Sicht der an das Handelsrecht angelehnten Rechnungslegung grundsätzlich unbeachtlich. Die Zusammensetzung der Rücklagen aus steuerlicher Sicht kann in eine erläuternde Anlage aufgenommen werden.

2.2.5. Ergebnisverwendung

(39) Sofern im Anhang nicht eine Entwicklung des Eigenkapitals nach Tz. 37 enthalten ist, sollte die Gewinn- und Verlust-Rechnung, um eine Darstellung der Ergebnisverwendung ergänzt werden, die wie folgt gegliedert werden kann:

- Jahresergebnis
- Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr
- Entnahmen aus dem Vereinskapi-
tal
- Entnahmen aus den Rücklagen
- Einstellungen in das Vereinskapi-
tal
- Einstellungen in die Rücklagen
- Ergebnisvortrag.

Sofern die Satzung keine Regelung vorsieht, erfordern die Entnahmen aus bzw. Einstellungen in das Vereinskapi-
tal und in die Rücklagen einen Beschluss des zuständigen Vereinsorgans.

2.2.6 Ausweis von erhaltenen Spenden

(40) Nimmt ein Verein in nicht unwesentlichem Umfang Geld. Und ggf. Sachmittel als freigebige Zuwendung (ohne Gegenleistung) entgegen, ist die *IDW Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen* zu beachten.

2.3. Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung

(41) Sofern nicht eine kaufmännische Rechnungslegung nach den vorgenannten Grundsätzen oder eine Rechnungslegung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen wird, hat die Rechnungslegung von Vereinen nach den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen durch Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnungen zu erfolgen.

(42) Eine ordnungsmäßige Rechnungslegung erfordert, dass die Vermögensgegenstände und die Schulden in der Vermögensrechnung hinreichend aufgegliedert werden. Die Differenz zwischen Vermögensgegenständen und Schulden stellt das Reinvermögen dar und ist gesondert auszuweisen. Die Einnahmen und Ausgaben sind in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gegenüberzustellen und ebenfalls 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 Geldmittelflüsse bilden kann.

(43) In Anlehnung an § 265 Abs. 2 HGB sollten auch Vereine, die lediglich eine Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung aufstellen, zu jedem Posten den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres angeben. Zum besseren Verständnis kann es angezeigt sein, die Einnahmen-/Ausgaben- und die Vermögensrechnung weiter zu erläutern.

2.3.1. Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

(44) Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* definiert die Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich als Zu- und Abflüsse an Geldmitteln. In Anlehnung an den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) - Kapitalflussrechnung – vom 29.10.1999 sollten in den Geldmittelfonds jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, einbezogen werden. Als Einnahmen und Ausgaben sind darüber hinaus auch Einnahmen aus Sachspenden und Abgänge aus ihrer Verwendung zu qualifizieren.

(45) Geldbewegungen aus reinen Finanzierungsvorgängen - wie z.B. aus der Aufnahme und Tilgung von Fremdkapital oder der Zuführung von Eigenmitteln - und aus Investitionsvorgängen stellen Einnahmen bzw. Ausgaben dar und sind in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gesondert auszuweisen. Als Einnahmen und Ausgaben sind auch für im Namen und für Rechnung Dritten vereinnahmte und verausgabte Beträge zu erfassen und als Davon-Vermerk gesondert anzugeben. Gleiches gilt für im eigenen Namen aber für Rechnung eines Dritten empfangene und geleistete Beträge. Abschreibungen sind hingegen keine Ausgaben i.S.d. Definition.

(46) Soweit die Satzung keine besondere Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorschreibt, wird mangels gesetzlicher Vorgaben empfohlen, dass die Mittelbewegungen nach folgendem Grundschemata - getrennt nach laufendem Geschäft, Investitions- und Finanzierungstätigkeit - dargestellt werden, wobei die Summe der Mittelbewegungen aus diesen drei Bereichen der Änderung der Geldmittel im engeren Sinne in der Berichtsperiode entspricht:

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 der Investitionstätigkeit (b)	
Einnahmen aus der Finanzierungstätigkeit	
- Ausgaben aus der Finanzierungstätigkeit	
= Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Finanzierungstätigkeit (c)	
Erhöhung/Verminderung des Bestandes an Geldmitteln im engeren Sinne (d) = (a) + (b) + (c)	
+ Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Anfang der Periode (e)	
= Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Ende der Periode (f) = (d) + (e)	

(47) Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit sind zur Verdeutlichung der wesentlichen Einnahmequellen und Ausgabearten weiter zu untergliedern. Im Einzelfall ist zu entscheiden, ob die nachfolgende Gliederung sachgerecht ist, oder ob Posten zu ergänzen sind bzw. weggelassen werden können.

(48) Einnahmen aus laufender Tätigkeit sollten - sofern vorhanden und wesentlich - unterteilt werden in:

- Leistungsentgelte, davon Leistungsentgelte aus Sponsoringaktivitäten
- Mitgliedsbeiträge
- Spenden
- Öffentliche Zuschüsse
- Bußgelder
- Einnahmen aus Vermögensverwaltung
- Sonstige Einnahmen.

(49) Einnahmen aus Vermögensverwaltung sind bei betragsmäßiger Bedeutung gegebenenfalls ggf. weiter zu untergliedern. Als mögliche Posten kommen Zinseinnahmen, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sowie Einnahmen aus Beteiligungen und Wertpapieren in Betracht.

(50) Ausgaben aus laufender Tätigkeit sollten - sofern vorhanden und wesentlich - unterteilt werden in:

- Personalausgaben
- Sachausgaben
- sonstige Ausgaben.

Gegebenenfalls sollten satzungsgemäße Zuführungen liquider Mittel an Dritte gesondert ausgewiesen werden.

(51) Bei einem Verein mit mehreren voneinander abgrenzbaren Projekten kann eine projektbezogene Untergliederung der Ausgaben aus laufender Tätigkeit in Betracht kommen, ggf. kann auch eine Untergliederung nach Satzungszwecken und/oder Zuwendungsempfängern vorgenommen werden.

(52) Wird eine insgesamt projektbezogene Zuordnung der Ausgaben aus laufender Tätigkeit vorgenommen, kann diese im Rahmen einer Nebenrechnung zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung oder unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung selbst in der Weise erfolgen, dass für die einzelnen Projekte jeweils die

vorstehenden Ausgabenarten genannt werden. Dabei ist es sachgerecht, als projektbezogene Ausgaben nur solche zu erfassen, die den einzelnen Projekten unmittelbar zugeordnet werden können. Die nicht unmittelbar aus dem Einsatz von Mitteln im Rahmen der einzelnen Projekte resultierenden Ausgaben sind in diesem Fall gesondert als Ausgaben der allgemeinen Verwaltung, untergliedert in Personal-, Sach- und sonstige Ausgaben, auszuweisen.

(53) Bei Anwendung des Schemas in Tz. 46 ist zu beachten, dass Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse in Abhängigkeit vom Willen des Leistenden entweder als Spende oder als Geld- oder Sachvermögen zur dauerhaften Vermögensausstattung qualifiziert werden können. Vermögensausstattungen in Form von Geldvermögen sind als Einnahmen aus Finanzierungstätigkeit zu erfassen; Vermögensausstattungen in Form von Sachvermögen sind zugleich unter den Einnahmen aus Finanzierungstätigkeit und unter den Ausgaben aus Investitionstätigkeit gesondert auszuweisen (vgl. Tz. 44).

(54) Die hier nicht dargestellte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist nicht identisch mit der steuerlichen Einnahmen-/Überschuss-Rechnung nach § 4 EStG. Wird statt der hier beschriebenen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung lediglich eine Einnahmen-/Überschuss-Rechnung nach § 4 EStG aufgestellt, ist diese durch eine Überleitungsrechnung auf die Veränderungen des Bestandes an Geldmitteln zu ergänzen. Differenzen ergeben sich bspw. aus:

- Abschreibungen
- Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens
- Investitionsausgaben
- Einnahmen aus der Aufnahme von Fremdkapital oder
- Ausgaben zu deren Tilgung
- Einnahmen, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt werden
- Ausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen verausgabt werden

2.3.2. Einzelfragen zur Vermögensrechnung

(55) Die Vermögensrechnung muss alle Vermögensgegenstände und Schulden enthalten. Der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden ist grundsätzlich in entsprechender Anwendung der einschlägigen Vorschriften des HGB vorzunehmen. Abweichend von § 249 Abs. 2 HGB dürfen Aufwandsrückstellungen im Rahmen der Vermögensrechnung nicht gebildet werden, da es sich nicht um zum Stichtag realisierte Schulden handelt. Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände dürfen abweichend von § 248 Abs. 2 HGB erfasst werden.

(56) Soweit die Satzung keine besondere Form der Vermögensrechnung vorschreibt, wird mangels gesetzlicher Regelungen empfohlen, unter Beachtung der Gegebenheiten des Vereins, mindestens folgende Vermögensgegenstände und Schulden gesondert auszuweisen:

Vermögensgegenstände

- immaterielle Vermögensgegenstände
- Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte einschließlich Bauten
- übrige Sachanlagen
- Finanzanlagen
- Vorräte
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- Wertpapiere, soweit nicht unter Finanzanlagen auszuweisen
- Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Schulden

- Rückstellungen
- Verbindlichkeiten aus noch nicht zweckentsprechend verwendeten Mitteln
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- sonstige Verbindlichkeiten.

(57) Sofern das Reinvermögen Rücklagen enthält, sind diese zumindest als Davon-Vermerk anzugeben und zu erläutern. Eine Darstellung der Veränderungen des Reinvermögens empfiehlt sich, um dessen Entwicklung verfolgen zu können. Die Darstellung kann in Anlehnung an die Ausführungen zum Eigenkapitalausweis in Abschnitt 2.2.4.vorgenommen werden (vgl. Tz. 37).

(58) Für die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden kommt grundsätzlich eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über den handelsrechtlichen Jahresabschluss nach §§ 252 ff. HGB unter Beachtung des Wertaufholungsgebots nach § 280 HGB in Betracht. Für Vermögensgegenstände, für die Börsen- oder Marktwerte zuverlässig ermittelbar sind, ist auch eine Bewertung zu Zeitwerten zulässig. Dieses Bewertungswahlrecht kann nur einheitlich für alle betroffenen Vermögensgegenstände ausgeübt werden.

(59) Die angewandten Ansatz- und Bewertungsgrundlagen sind durch einen Fußnotenvermerk oder in einem erläuternden Bericht anzugeben. Es empfiehlt sich, in geeigneter Weise insbesondere auch die Bewertungsmethoden bei einem Ansatz von Vermögensgegenständen, die nicht entgeltlich erworben wurden (z.B. Sachspenden) zu

erläutern. Änderungen der Ansatz- und Bewertungsgrundlagen gegenüber dem Vorjahr sind ebenfalls anzugeben.

(60) Der Zusammenhang zwischen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung besteht lediglich in der Veränderung der Geldmittel. Daher wird empfohlen, andere Gründe für wesentliche Veränderungen des Reinvermögens zu erläutern (z.B. Veränderungen der angesetzten Zeitwerte).

(61) Verwaltet ein Verein Vermögen treuhänderisch, sollte diese angegeben werden.

3. Offenlegung

(62) Vereine sind nur dann in weitgehend sinngemäßer Anwendung der §§ 325 ff. HGB zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses sowie Lageberichts verpflichtet, wenn sie unter das PubLG fallen (§§ 9, 15 PubLG) oder wenn die Vereinssatzung oder das zuständige Vereinsorgan dies vorsieht.