

Grundsätze der Rechnungslegung von Vereinen
WP/StB Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch, Dresden

1. Erstmalige Kodifikation von Rechnungslegungsgrundsätzen für Vereine

Die Rechnungslegung von Vereinen ist traditionell ein wenig beachtetes betriebswirtschaftliches Thema. Zu diesem Thema gibt es nur „rudimentäre“ (vgl. Littkemann/Sunderdiek, 1999, S. 1791) gesetzliche Bestimmungen. Dies stellt eine Besonderheit gegenüber den anderen bilanzierenden Unternehmen in der gewerblichen Wirtschaft bzw. dem kommunalen Bereich dar. Über die zahlenmäßige Bedeutung der Rechtsform des eingetragenen Vereins liegt keine Amtliche Statistik vor. Die V&M-Service GmbH in Konstanz hat auf der Basis der ca. 600 Vereinsregister in Deutschland für das Jahr 2003 insgesamt 574.359 eingetragene Vereine (e.V.) ermittelt. Darunter sind als wichtigste Kategorien zu nennen: 222.987 Sportvereine, 63.907 Kulturvereine, 74.726 diakonische bzw. karitative Vereine.

Das fachberatende Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Düsseldorf (IDW) hat am 1. März 2006 eine Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Vereinen“ verabschiedet (IDW RS HFA 14¹), die sich mit den Normen für den e.V. befasst. Das IDW hat diese Rechnungslegungsstellungnahme um einen entsprechenden Standard zur Prüfung von Vereinen ergänzt (IDW PS 750²).

2. Instrumente der Rechnungslegung von Vereinen

Grundsätzlich lassen sich drei für Vereine relevante Instrumente des externen Rechnungswesens unterscheiden, wobei die Unterschiede in der jeweiligen Art der Verbuchung liegen:

- ◆ Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (einfache Buchführung)
- ◆ Die Haushaltsrechnung (Kameralistik)
- ◆ Der kaufmännische Jahresabschluss (doppelte Buchführung)

Diese Rechenwerke können jeweils für vereinsrechtliche Zwecke bzw. für steuerrechtliche Zwecke (in der gewerblichen Wirtschaft würde man von der Handels- und der Steuerbilanz sprechen) aufgestellt werden. Für die einfache Buchführung ist als Besonderheit im Steuerrecht festzustellen, dass sie wegen ihrer Bedeutung für Nicht-Buchführungspflichtige in der Besteuerungspraxis als Einnahmen-Überschuss-Rechnung in § 4 Abs. 3 EStG gesetzlich normiert ist. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für den e.V., der regelmäßig kein Handelsgewerbe betreibt, grundsätzlich keine Vorgaben zur Rechnungslegung anzutreffen sind. Für aus spezialgesetzlichen Regelungen (z.B. der Pflegebuchführungsverordnung) bilanzierungspflichtige Vereine, die Sozialbetriebe (z.B. Krankenhaus, Pflegeheim) unterhalten, besteht steuerlich die abgeleitete Bilanzierungspflicht (§ 5 EStG).

Der IDW RS HFA 14 sieht es für ausreichend, dass kleinere Vereine eine Rechnungslegung im Sinne von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellen. Die einfache Buchführung sei allerdings nur für „leicht überschaubare Verhältnisse“ angemessen und ausreichend, in denen die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte sich nicht wesentlich auswirken (IDW RS HFA 14 Tz. 19).

3. Die Rolle des Wirtschaftsprüfers im Prozess der Normenfindung

Die besondere Rolle, die der Wirtschaftsprüfer als Prüfer der Jahresrechnung der Vereine einnimmt, ist begründet in den fehlenden gesetzlichen Regelungen zum Rechnungswesen. Werden Jahresabschlussprüfungen durchgeführt, handelt es sich immer um freiwillige Prüfung, z.B. der in der Freien Wohlfahrt tätigen Vereine. Ebenso wie zur Rechnungslegung fehlen gesetzliche Vorschriften zur Prüfung der Jahresabschlüsse. Die in der Praxis bei größeren Vereinen regelmäßig durchgeführten Prüfungen beruhen auf guter Übung bzw. faktischem Handeln. Es hat sich z.B. bei den Mitgliedsvereinen des Diakonischen Werkes, des DRKs oder des Deutschen Caritasverbandes in den vergangenen Jahrzehnten eine gute Übung als faktisches Handeln herausgebildet, seine Jahresrechnung prüfen zu lassen.

Auf der Grundlage des geprüften Abschlusses kann die Entlastung der Vereinsführung, d.h. des Vorstandes und ggf. zusätzlich der Geschäftsführung in qualifizierter Art und Weise vorgenommen werden. Der freiwilligen Prüfung werden in aller Regel auch die für die Pflichtprüfung geltenden Bestimmungen der §§ 316 – 324 HGB zugrunde gelegt; denn nur dann kann als Prüfungsurteil ein Bestätigungsvermerk nach dem Inhalt und Wortlaut wie bei einer gesetzlichen Pflichtprüfung erteilt werden. Eine solche Jahresabschlussprüfung geschieht in Anlehnung an die gesetzlichen Pflichtprüfungen in der gewerblichen Wirtschaft bzw. bei den kommunalen Eigenbetrieben.

Neben der Bedeutung des Wirtschaftsprüfers als verantwortlicher Prüfer eines konkreten Jahresabschlusses ergibt sich eine fachlich betriebswirtschaftliche Bedeutung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung, da sie generell als Interpretationsgrundlage gelten kann. Der Wirtschaftsprüfer hat sorgfältig zu prüfen, ob die

¹ WPg 2006, S. 692 ff. Alle hier zitierten Textziffern (Tz.) beziehen sich auf diese Stellungnahme.

² WPg 2006, S. 646 ff.

IDW-Stellungnahmen in der von ihm durchzuführenden Prüfung zu beachten sind; denn wenn er hiervon abweicht, hat er dies im Prüfungsbericht schriftlich darzustellen und ausführlich zu begründen.

4. Die IDW-Stellungnahme „Rechnungslegung von Vereinen“

Hauptgegenstand der IDW-Stellungnahme ist der nichtwirtschaftliche, rechtsfähige Verein, auch Idealverein, der nach dem Normativsystem (durch Eintragung in Vereinsregister) gemäß § 21 BGB ausschließlich nichtwirtschaftlichen Interessen dient. Vereine können sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein. Die IDW-Stellungnahme sieht in der Rechnungslegung Dokumentations-, Rechenschafts-, Informations- sowie Gläubigerschutzfunktionen, ähnlich wie in der Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch.

Die Rechnungslegung von Vereinen hat sich an den folgenden allgemeinen Grundsätzen auszurichten (IDW RS HFA 14 Tz. 17):

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

Erfüllt ein Verein die Größenkriterien der § 267 Abs. 2 und 3 HGB (z.B. eine Bilanzsumme von mehr als 4.015.000 EUR und mehr als 50 Arbeitnehmer; statt der Umsatzerlöse sind die gesamten Einnahmen, wie Umsatzerlöse, Beiträge und Spenden anzusetzen) empfiehlt sich ergänzend eine Rechnung nach handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB). Für mittelgroße und große Vereine hat sich die Rechnungslegung an den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung wie für Kapitalgesellschaften zu orientieren (IDW RS HFA 14 Tz. 27). Der Jahresabschluss dieser Vereine hat dann unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB). Ferner empfiehlt der IDW RS HFA 14, einen Lagebericht entsprechend § 289 HGB aufzustellen (Tz. 24 - 28). Die handelsrechtlichen Grundsätze sollen für die Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften für Vereine angewandt werden. Für die Bilanz empfiehlt der IDW RS HFA 14 eine gesonderte Ausweisung und hinreichende Aufgliederung der einzelnen Positionen. Auch die Gewinn- und Verlustrechnung sollte eine sachgerechte Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge aufzeigen. Weiterhin wird zwischen Vereinskaptal (eher dauerhaftes Kapital) und Rückstellungen (zeitliche Begrenzung) unterschieden.

Insgesamt gesehen handelt es sich beim IDW RS HFA 14 um einen hilfreichen Textvorschlag, insbesondere weil es bisher nichts Entsprechendes zur Rechnungslegung von Vereinen gab.

5. Das Gemeinnützigkeitsrecht als Quelle für die Rechnungslegung von Vereinen

Die vorliegende IDW RS HFA 14 setzt sich zum Ziel, Normen zur Rechnungslegung (und IDW PS 750 entsprechend zur Prüfung) unabhängig von der steuerlichen Qualifizierung des bilanzierenden Vereins zu behandeln. Ähnlich argumentiert bereits die HFA-Stellungnahme 4/1995 zur Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen. Dort war ausgeführt, dass für Stiftungen, für Vereine u.a. spendensammelnde Organisationen ein handelsrechtlicher Abschluss ohne Berücksichtigung der steuerlichen Gliederungs- und Abgrenzungsanforderungen aufzustellen ist.

Entsprechend fordert die IDW RS HFA 14, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss des Vereins nicht durch steuerrechtliche Vorgaben beeinflusst sein darf. Vom IDW wird damit implizit unterstellt, dass neben der Steuerbilanz, die unter den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrecht erstellt wurde, noch ein isolierter handelsrechtlicher Jahresabschluss aufzustellen sei. Dieser sei primär zu erstellen und im übrigen auch Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Diese Forderung ist als „These vom Primat des handelsrechtlichen Jahresabschlusses“ zu charakterisieren. Allgemein gilt, dass für den Gläubigerschutz und für gesellschaftsrechtliche Zwecke prinzipiell ein eigener Abschluss notwendig ist. Die handels- und gesellschaftsrechtlichen Zwecke lassen sich tatsächlich nicht mit einer Steuerbilanz, die der steuerlichen Gewinnermittlung dient, verwirklichen. Zudem können z.B. über § 254 HGB steuerliche Werte Eingang in den handelsrechtlichen Jahresabschluss finden und dort das angestrebte „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage“ (Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB) verfälschen. Insofern ist im allgemeinen der These des IDW vom Primat des Handelsrechts zu folgen. Nur verkennt die analoge Übertragung dieses Grundprinzips aus dem Bereich der gewerblichen Wirtschaft auf sämtliche Vereine den Charakter des gemeinnützigen Status als „Geschäftsgrundlage“ jeglichen Handelns von gemeinnützigen Körperschaften.

Gemeinnützige Vereine, welche den Schwerpunkt der Vereine ausmachen, sind verpflichtet, in ihrer Satzung die Passagen der Mustersatzung des Bundesministeriums der Finanzen zu übernehmen. Es ist also notwendig, stärker auf die Unterscheidung in gemeinnützige und nicht-gemeinnützige Vereine abzustellen; denn für

gemeinnützige Vereine besteht 1. Satzungspflicht und 2. gesetzliche Pflicht, alle eingenommenen Mittel zeitnah für gemeinnützige Zwecke zu verwenden. Die steuerlichen Vorgaben sind daher bindend für die Rechnungslegung gemeinnütziger Vereine; eine lediglich fakultative Berücksichtigung der Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnung (AO) verfehlt den beabsichtigten Rechnungslegungszweck, nämlich die tatsächlichen Verhältnisse abzubilden. Dies zeigt sich im besonders wichtigen Grundsatz des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO: Alle Mittel müssen zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Hieraus folgt, dass kein Bilanzgewinn ausgewiesen werden darf, sondern das gesamte Jahresergebnis grundsätzlich in Gewinnrücklagen einzustellen ist. Auf diesem Wege wird dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung entsprochen.

6. Kritik an IDW RS HFA 14

Durchgängig argumentiert der IDW RS HFA 14, dass die Rechnungslegung unabhängig von der steuerlichen Qualifizierung des Vereins erfolgen soll (Tz. 4). Das bedeutet aber eine Negation der wesentlichen Geschäftsgrundlage „Gemeinnützigkeit als Plattform“ und hat grundsätzliche Auswirkung auf die Rechnungslegung.

Der Stellungnahme geht damit an einer Stelle an der gesetzlichen Ausgangslage vorbei, da nicht zwischen gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen Vereinen unterschieden wird. Für gemeinnützige Vereine wird ein externes Rechnungswesen losgelöst von den Bestimmungen des Steuerrechts für möglich gehalten. Das verkennt die Geschäftsgrundlage gemeinnütziger Betätigung. Die Gemeinnützigkeit ist die Geschäftsgrundlage der Vereinsbetätigung überhaupt. Entgegen IDW RS HFA 14 wird hier die Auffassung vertreten, dass eine handelsrechtliche Rechnungslegung ohne Beachtung der steuerlichen Rahmenbedingungen nicht möglich ist. Die Verknüpfung der steuer- und handelsrechtlichen Rechnungslegung ergibt sich für gemeinnützige Vereine zwingend über die Satzung. Satzungsbestimmungen lassen sich unterscheiden in obligatorische, fakultative und unechte Bestimmungen. Da das Gros der Vereine jedoch gemeinnützig ist, sind die bisherigen Ausführungen zum Eigenkapital und zu den Rücklagen, in denen das IDW betont, wegen der „geringeren Bedeutung“ des Gemeinnützigkeitsrechts nicht auf dieses abstellen zu müssen, für die Mehrzahl der betroffenen Vereine nicht zielführend. Von „geringer Bedeutung“ der steuerlichen Vorschriften für eine gemeinnützige Körperschaft zu sprechen, stellt eine nicht zutreffende Bewertung des Gemeinnützigkeitsrechts als Geschäftsgrundlage für die Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften dar.

7. Zusammenfassung

Nach der derzeitigen Rechtslage gibt es nur eine rudimentäre gesetzliche Normierung für die Vereinsrechnungslegung. In dem Beitrag wird gezeigt, dass für die Rechnungslegung in der Praxis die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer eine entscheidende Rolle spielt.

Der IDW hat am 1. März 2006 seine Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen verabschiedet. Die Lücken der Vereinsrechnungslegung erhalten damit eine wünschenswerte Fundierung durch die fachlich untersetzten Empfehlungen des IDW. Grundsätzlich präferiert das IDW eine eigenständige handelsrechtliche Rechnungslegung. Es ist davon auszugehen, dass die erstmals vorgegebenen Grundsätze der Rechnungslegung von Vereinen eine erhebliche Bedeutung in der Vereinspraxis erhalten werden.

Für gemeinnützige Vereine, deren Betätigung jedoch konstitutionell durch die Regelungen der §§ 51 ff. der Abgabenordnung eingegrenzt wird, ist jedoch fraglich, ob eine Bilanzierung losgelöst vom Steuerrecht überhaupt möglich ist. Die Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) sieht eine Rechnungslegung ohne Einschluss dieser Basis vor. Damit ergibt sich für die Bilanzierungspraxis das Problem, dass kein einheitlicher Jahresabschluss für die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerlichen Zwecke erstellt werden kann. Wird ein Jahresabschluss eines gemeinnützigen Vereins – wie in der Bilanzierungspraxis derzeit üblich – als handelsrechtlicher Jahresabschluss unter Einfluss der steuerlichen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts erstellt (d.h. z.B. mit Aufgliederung des Eigenkapitals nach den Vorgaben der §§ 55 ff. AO) bzw. ohne Ausweis eines Ergebnisvortrages, so muss in Zukunft der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht einen Abschnitt aufführen, in dem darauf hingewiesen wird, dass dieser Jahresabschluss nicht im Einklang mit IDW RS HFA 14 steht.

Wird andererseits durch einen gemeinnützigen Verein ein handelsrechtlicher Abschluss nach IDW RS HFA 14 erstellt, hält der Abschluss nicht die Satzung des Vereins ein. In der Satzung hat sich der Verein ja verpflichtet, die Vorschriften der §§ 51 ff. AO einzuhalten. Insofern empfiehlt sich nach Auffassung des Verfassers eine Überarbeitung der IDW RS HFA 14, mit der Maßgabe zwischen gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen Vereinen zu unterscheiden.

Literatur

DiBärs, U.-Chr., Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen, in: Die Information für StB und WP 59. Jg. (2005), S. 275 ff.

Galli, A., Das Rechnungswesen im Berufsfußball, Düsseldorf, 1997

Galli, A., Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, in: DStR 36. Jg. (1998), S. 263 ff

Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrg.), IDW Prüfungsstandards (IDW PS) IDW Rechnungslegungsstandards (IDW RS) IDW Standards (IDW S) einschließlich der dazugehörigen Entwürfe - IDW Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH), Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (Hrg.), Düsseldorf (Loseblattsammlung)

Littkemann, J., Besonderheiten der Rechnungslegung von Vereinen der Fußballbundesliga, in: WiSt 27. Jg. (1998), S. 253 ff

Littkemann, J., B. Sunderdiek, Der Verein: Rechtsgrundlagen zur Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität, in: BBK (1999) H. 21 F. 4 S. 1782 ff

Lutter, M., Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, in: BB 43. Jg. (1988), S. 490 ff

HFA Stellungnahme 4/1995 zur Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen, Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (Hrg.), Fachgutachten und Stellungnahmen, Düsseldorf (Loseblattsammlung).

Thiel, J., Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 45 Jg. (1992), S. 1900 ff.