



In der Praxis findet man bei Verbänden die unterschiedlichsten Rechnungslegungs-Systeme. Sie reichen von der einfachen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bis zur voll ausgebildeten doppelten Buchführung mit Aufstellung einer Bilanz nebst Gewinn-und-Verlust-Rechnung. Auch findet sich eine ganze Reihe von Mischsystemen, die etwa in der Mitte zwischen den genannten Systemen liegen und Elemente einer reinen Geldverkehrsrechnung mit Elementen eines Bestandsvergleichs verbinden. Was ist nun eigentlich bei Verbänden zweckmäßig oder gar erforderlich?

Rechnungslegung bei Verbänden

AUSGANGSPUNKT: DIE REGELUNG DER RECHNUNGSLEGUNG IM VEREINSRECHT

Das Vereinsrecht des BGB regelt die interne Rechnungslegung von Vereinen nur sehr rudimentär. Eine Bilanzierung ist nicht vorgesehen. Nach § 27 Abs. 3 BGB finden auf die Geschäftsführung des Vereinsvorstandes die Vorschriften über den Auftrag analoge Anwendung.

Der insoweit einschlägige § 666 BGB ist jedoch inhaltlich sehr schwammig formuliert. Allgemein geht man davon aus, dass diese Vorschrift für das Vereinsrecht nicht sonderlich passend ist. Daher zieht man allgemein für die Rechenschaftspflicht in Vereinen die §§ 259, 260 BGB heran. Hiernach ergibt sich der Umfang der Rechnungslegung in jedem Einzelfall nach dem Gesichtspunkt von

Treu und Glauben. Gefordert wird im Wesentlichen lediglich eine geordnete Zusammenstellung von Einnahmen und Ausgaben, die eine Nachprüfung ermöglichen muss. Die Zusammenstellung muss so geordnet sein, dass sie eine Übersicht und den Nachvollzug des Ergebnisses ohne Beiziehung eines Sachverständigen ermöglicht. Zur Rechnung sind Belege vorzulegen, soweit diese üblich sind. Nicht zur Rechenschaftslegung gehört grundsätzlich, dass der Rechenschaftspflichtige von sich aus die Überprüfung seiner Bücher durch einen unabhängigen Buchsachverständigen anbietet oder dass die Rechnungslegung durch einen Wirtschaftsprüfer überprüft wird.

Für den Bestand eines Vermögens gilt grundsätzlich die Regelung des § 260 BGB, wonach der Verpflichtete

dem Berechtigten ein Verzeichnis des Bestandes vorzulegen hat. Aber auch für diese Vorschrift gilt, dass sie eine derartige Rechenschaftspflicht nicht schafft, sondern voraussetzt. Ganz allgemein besteht eine Rechenschafts- und Auskunftspflicht überall da, wo infolge einer dauernden Interessengemeinschaft zwischen den Beteiligten der eine Teil auch zur Wahrung der Interessen des anderen Teils verpflichtet ist. Für Vereine dürfte sich ein solcher Anspruch aus dem rechtlichen Gemeinschaftsverhältnis ergeben, das die Grundlage jedes Vereins bildet. Ein Vermögensnachweis kann grundsätzlich auch in der Form eines geordneten Verzeichnisses erstellt werden, in dem alle Vermögenspositionen mit ihren Anfangsbeständen, Zu- und Abgängen und den daraus abgeleiteten Endbeständen aufgeführt sind

(ähnlich der früher nach dem Vermögensteuergesetz erforderlichen Vermögensaufstellung).

SONDERFALL: BILANZIERUNG AUFGRUND VEREINSRECHTLICHER SONDERBINDUNG

Eine interne Bilanzierungspflicht kann sich ausnahmsweise im Einzelfall aus dem Vereinsrecht ergeben, sofern in der Vereinssatzung eine Bilanzierung vorgeschrieben ist. In diesem Fall treten die nachgiebigen Rechnungslegungsvorschriften des BGB hinter das autonom gesetzte interne Vereinsrecht zurück. Eine solche Satzungsregelung findet sich in der Praxis jedoch eher selten. Eine aus dem Vereinsrecht abgeleitete Bilanzierungspflicht kann ferner bestehen, wenn ein übergeordneter Verband seinen Mitgliedsverbänden (Zweigvereinen) für deren Haushalte zwingend eine Bilanzierung vorschreibt. Zu erwähnen ist noch die Möglichkeit, dass öffentliche Zuschussgeber unter Umständen die Gewährung von Zuschüssen davon abhängig machen, dass der Zuschussempfänger bilanziert.

RECHNUNGSLEGUNG NACH HANDELSRECHT?

Externe Rechnungslegungspflichten nach Handelsrecht (vgl. §§ 238 ff. HGB bzw. die qualifizierten Rechnungslegungspflichten für GmbH und AG) setzen die Kaufmannseigenschaft voraus. Diese ist normalerweise bei einem nichtwirtschaftlichen Verein im Sinne des § 21 BGB nicht gegeben. Es muss im Einzelfall jedoch geprüft werden, ob ein Verein ausnahmsweise – möglicherweise entgegen den vereinsrechtlichen Vorschriften – Kaufmann im Sinne des Handelsrechts ist, weil seine wirtschaftliche Geschäftstätigkeit einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Dies dürfte jedoch in der Praxis nur selten vorkommen. Wegen einer möglichen Rechtsformverfehlung

(missbräuchliche Eintragung als rechtsfähiger Verein in das Vereinsregister) sollte dann aber zugleich geprüft werden, ob nicht der Wechsel in eine andere Rechtsform notwendig ist.

RECHNUNGSLEGUNG NACH STEUERRECHT?

Eine originäre steuerliche Bilanzierungspflicht besteht nach § 141 AO für Gewerbetreibende, wenn der Jahresumsatz 500.000 Euro und/oder der Jahresüberschuss 50.000 Euro überschreiten. Die Vorschrift setzt voraus, dass ein Ge-

lichen Geschäftsbetriebs in Betracht kommen. Dies setzt die Überschreitung der genannten Bilanzierungsgrenzen des § 141 AO voraus.

VOR- UND NACHTEILE EINER FREIWILLIGEN BILANZIERUNG BEI VEREINEN

Auch wenn im Einzelfall für einen Verein handels- oder steuerrechtliche Bilanzierungspflicht nicht besteht, kann sich ein Verein für eine analoge Anwendung entweder der steuerlichen oder der handelsrechtlichen Vorschriften entschei-

„Eine interne Bilanzierungspflicht kann sich ausnahmsweise im Einzelfall aus dem Vereinsrecht ergeben, sofern in der Vereinssatzung eine Bilanzierung vorgeschrieben ist.“

werbetrieb vorliegt. Bei einem nichtwirtschaftlichen Verein im Sinne des § 21 BGB liegt jedoch in der Regel kein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne vor.

Mitgliedsbeiträge, die für die Wahrnehmung allgemeiner Mitgliederinteressen gezahlt werden, stellen regelmäßig keine ertragsteuerpflichtigen Einnahmen (§ 8 Abs. 5 KStG) und keine umsatzsteuerbaren Entgelte dar (so die Rechtsprechung von EuGH und BFH). Zwar kann auch bei einem nichtwirtschaftlichen Verein in der Praxis eine gewerbliche Betätigung von untergeordneter Bedeutung vorkommen (im Rahmen des sog. Nebentätigkeitsprivilegs), jedoch werden bei Idealvereinen die genannten Gewinn- und Umsatzgrößen in der Praxis in der Regel nicht erreicht. Bei gemeinnützigen Vereinen und Berufsverbänden kann in Ausnahmefällen eine Bilanzierungspflicht für den Teilbereich des steuerpflichtigen wirtschaft-

den. Eine solche Entscheidung kann aufgrund der vereinsrechtlichen Satzungsautonomie ohne Weiteres durch die Mitgliederversammlung getroffen werden. In der Regel wird die Form der Rechnungslegung jedoch durch die Geschäftsführung gewählt und von der Mitgliederversammlung konkludent durch die Entlastung von Vorstand und Geschäftsführung gebilligt.

Bei der Wahl der Form der Rechnungslegung sind insbesondere folgende Gesichtspunkte von Bedeutung:

– Dabei sollten sich aber die Beteiligten über folgende Gegebenheiten klar sein: Es muss eine Entscheidung getroffen werden, ob die Bilanzregeln des Handelsrechts oder des Steuerrechts Anwendung finden sollen. Je nach den anzuwendenden Rechtsregeln kann das im Jahresabschluss des Vereins ausgewiesene Verbandsvermögen recht unterschiedlich sein. So sind z. B. die Abschreibungsregeln in

beiden Rechtsgebieten unterschiedlich. Es ist ferner fraglich, ob die handels- oder steuerlichen Bilanzierungsvorschriften dem tatsächlichen Informationsinteresse der Verbandsmitglieder an der Unterrichtung über den Stand des Verbandsvermögens gerecht werden. Die Funktion der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften (Gewinnermittlung) zielt nämlich in eine andere Richtung als eine vereinsrechtliche Jahresrechnung. Bei Letzterer geht es nicht um die Feststellung eines Geschäftserfolgs in Form eines Gewinns, sondern um eine Darstellung der finanziellen Gesamtlage des Vereins.

- Durch eine Entscheidung für eine analoge Anwendung entweder der handels- oder der steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften wird die Bilanz des Vereins weder zu einer Handels- noch einer Steuerbilanz im rechtlichen Sinne. Weder die handels- noch die steuerrechtlichen Vorschriften sind unmittelbar anwendbar. Die Bilanz des Vereins bleibt in ihrem Wesen nach wie vor eine auf vereinsrechtlicher Grundlage beruhende vereinsrechtliche Jahresrechnung. Es besteht daher auch keine gesetzliche Prüfungs- oder Publizitätspflicht.

Die freiwillige Verpflichtung eines Vereins zur Beachtung handelsrechtlicher Bilanzierungsregeln löst keine Verpflichtung zur Prüfung nach handelsrechtlichen Vorschriften über die Abschlussprüfung (§§ 316 ff. HGB) aus. Das Steuerrecht kennt ohnehin keine Pflichtprüfung. Aber auch handelsrechtlich unterläge der Abschluss des Verbandes nicht der Pflichtprüfung, weil es sich nicht um eine Handelsbilanz im rechtlichen Sinne handelt. Durch die Aufstellung einer Bilanz wird der Verband nicht zum Kaufmann und unterliegt auch weiterhin nicht unmittelbar den Vorschriften des Handelsrechts. Eine Vereinsbilanz wird auch nicht da-

durch zur Handelsbilanz, dass sie sich in ihrer Aufstellung an die handelsrechtlichen Vorschriften anlehnt. Die Bilanz eines Vereins, der sich nicht wirtschaftlich betätigt, ist und bleibt lediglich eine vereinsrechtliche Jahresrechnung, auch wenn diese in der äußeren Form eines handelsrechtlichen Abschlusses erfolgt.

Besonders hervorzuheben ist, dass die Einnahme- und Ausgabenrechnung eines Vereins nicht die Funktion einer Gewinnermittlung hat. Der Begriff „Gewinn“ ist bei einem nichtwirtschaftlichen Verein von vorneherein verfehlt, soweit es um den idealistischen Betätigungsbereich des Vereins geht.

VORTEILE EINER FREIWILLIGEN BILANZIERUNG

Eine freiwillige Bilanzierung dient vorrangig weder dem Schutze des Rechtsverkehrs noch dem Interesse des Fiskus, sondern in erster Linie dem Informationsinteresse der Mitglieder und zugleich deren Anspruch auf Rechnungslegung aus § 27 Abs. 3 BGB in Verbindung mit §§ 666, 259 und 260 BGB.

- Sämtliche Vermögenspositionen (Besitz- und Schuldposten) des Verbandes werden dargestellt. Damit wird die Vermögenslage hinsichtlich der wesentlichen Aktiv- und Passivposten vollständig transparent. Insbesondere Grundstücke, Gebäude, Beteiligungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Forderungen und Verbindlichkeiten sind auszuweisen. Für die Bewertungsansätze bleiben jedoch gewisse Unsicherheiten. Eine Bewertung nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip würde die Wertansätze ggf. mindern, ohne dass die für eine solche Minderung bestimmenden handelsrechtlichen Motive (im Wesentlichen: Gläubigerschutz) im vorliegenden Fall einer vereinsrechtlichen Rechnungslegung von Belang sind. Auch eine Bewertung nach steuerrechtlichen Grundsätzen (z. B. Verbot der Bewertung mit einer über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Vornahme der steuerlich vorgeschriebenen Gebäude-Ab-schreibung) geht an der Zielrichtung des Vereinsrechts vorbei. Das Inte-

„Eine freiwillige Bilanzierung dient vorrangig weder dem Schutze des Rechtsverkehrs noch dem Interesse des Fiskus, sondern in erster Linie dem Informationsinteresse der Mitglieder ...“

Im Interesse der Mitglieder liegt eine inhaltlich richtige und vollständige Information über alle Ein- und Ausgaben sowie das Vermögen des Verbandes.

Eine Bilanzierung kommt diesem Informationsinteresse in folgenden Punkten entgegen:

- Sämtliche Einnahmen und Ausgaben werden in einer einheitlichen Gesamtrechnung erfasst und dargestellt. Nebenhaushalte entfallen. Dadurch steigt die Aussagekraft und Transparenz des Rechenwerks.

resse der Vereinsmitglieder an einer Information über die tatsächliche Vermögenslage des Vereins erfordert meines Erachtens eine Bewertung mit dem aktuellen Zeitwert. Es kann daher vereinsrechtlich z. B. geboten sein, den Wert eines Grundstücks mit einem über den Anschaffungskosten liegenden, aktuellen Marktwert anzusetzen.

- Alle Einnahmen und Ausgaben werden periodengerecht je nach ihrer Verursachung einem bestimmten

Rechnungsjahr des Vereins zugeordnet. Durch die entsprechende zeitliche Abgrenzung werden die Ergebnisse der einzelnen Rechnungsjahre leichter vergleichbar.

- Durch eine einheitliche, gleichbleibende Gliederung der Einnahme- und Ausgaberechnung und der Bilanz wird eine bessere Vergleichbarkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse in den einzelnen Rechnungsjahren erreicht.

Eine Bilanzierung nach handelsrechtlichen Grundsätzen erleichtert möglicherweise das Verständnis der einzelnen Vereinsmitglieder, soweit sie handelsrechtlich bilanzierungspflichtige Unternehmen sind. Sie dürften mit den Spezifika der vereinsrechtlichen Rechnungslegung weniger vertraut sein. Es handelt sich hierbei aber eher um ein psychologisches Argument als um ein rechtliches.

NACHTEILE EINER FREIWILLIGEN BILANZIERUNG

Schwierigkeiten ergeben sich aus den zahlreichen Detailfragen im Bereich der Bewertung, die für die Aufstellung einer Bilanz notwendig ist. Grund dafür ist, dass die handels- und bilanzrechtlichen Begrifflichkeiten – darunter auch die Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern – auf Unternehmen zugeschnitten sind und auf die Verhältnisse eines Idealvereins nicht passen:

a) Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle

So ist die herkömmliche Unterscheidung in erfolgswirksame und nicht erfolgswirksame Vorgänge bei einem Verein gegenstandslos. Denn es geht nicht um die Erzielung eines Erfolges im Sinne eines (positiven oder negativen) Geschäftsergebnisses, sondern lediglich um die Ermittlung eines Überschusses der Einnahmen über die Vereinsausgaben, ggf. auch eines Fehlbetrages (vgl. § 25 Abs. 1 BGB).

b) Erfassung von Wirtschaftsgütern

Der Begriff „Wirtschaftsgut“ passt nicht auf Vereine. Bei Vereinen gibt es aus vereinsrechtlicher Sicht lediglich Besitz- und Schuldposten. § 260 BGB spricht lediglich von dem „Verzeichnis des Bestandes“. Folgerichtig gibt es auch keine aktivierungs- oder passivierungspflichtigen Wirtschaftsgüter im handels- oder steuerrechtlichen Sinn. Allerdings sind in ähnlicher Weise – wenn das Bestandsverzeichnis aussagekräftig

Bei Vereinen gibt es aus vereinsrechtlicher Sicht lediglich Besitz- und Schuldposten.

und vollständig sein soll – Positionen wie Grund und Boden, Rechte, Einrichtungsgegenstände, Rückdeckungsversicherungen, Verpflichtungen aus Pensionsanwartschaften anzugeben. Schwebende Geschäfte und Eventualverbindlichkeiten gibt es bei Vereinen nicht, diese Begriffe entstammen vielmehr dem für das Handels- und Steuerrecht typischen Gewinnbegriffsdenken.

c) Bewertung von Besitz- und Schuldposten

Für die Bewertung von Besitz- und Schuldposten im Vereinsrecht gelten die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften nicht. Weder das Vorsichtsprinzip noch das Prinzip der Einzelbewertung sind unmittelbar anwendbar. Es gibt auch keine vereinsrechtliche Vorschrift, die Vereine zur Vornahme von Abschreibungen auf Besitzposten verpflichtet. Selbstverständlich kann ein Verein intern vorschreiben, dass solche handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften in entsprechender Weise zu befolgen sind. Damit verliert der Verein aber weitgehend jene Flexibi-

lität der Bewertung, die aufgrund der originär geltenden – weitgehend unbestimmten – vereinsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften des BGB gegeben ist. Ferner liefert sich der Verein ohne Not den künftigen Änderungen des Handels- bzw. Steuerrechts aus, was die Planbarkeit der Haushaltsansätze erschweren kann.

d) Steuerliche Sonderbelastung bei freiwilliger Bilanzierung

Bei Berufsverbänden mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb kommt eine spezifische Besonderheit hinzu: Die freiwillige Bilanzierung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb löst bei Gewinnen die Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mit einer definitiven Kapitalertragsteuerbelastung in Höhe von 15 Prozent des Gewinns aus. In solchen Fällen führt allein die Tatsache einer Bilanzierung zu einer zusätzlichen Ertragsteuerpflicht! Diese merkwürdige Steuerbelastung lässt sich in einschlägigen Fällen durch eine andere Form der Rechnungslegung ohne Weiteres vermeiden.

FAZIT

Eine allgemeine Regel über die zweckmäßigste Form der Rechnungslegung lässt sich nicht aufstellen. In der Praxis reicht – soweit nicht aus besonderen Gründen eine Bilanzierung zwingend ist – eine einfache Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, kombiniert mit einer Vermögensaufstellung, völlig aus. Diese Art der Rechnungslegung ist die kostengünstigste und kann in den meisten Vereinen „mit Bordmitteln“ ohne Weiteres erledigt werden. Wichtig sind vor allem die vollständige, übersichtliche Belegfassung und eine leichte Überprüfbarkeit. ■ (WE)

WEITERE INFOS

→ www.verbaende.com/recht