

Die Zielsetzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach außersteuerlichen und steuerlichen Bestimmungen ist unterschiedlich. Nach dem Handelsrecht, §§ 239 ff. HGB, dienen sie der Dokumentation der Geschäftsvorfälle und dem Gläubigerschutz, nach dem Gewerberecht dem Schutz des Publikums und nach Steuerrecht der richtigen Erfassung der Gewinne und Umsätze. Die außersteuerlichen Bücher und Aufzeichnungen sind aber grundsätzlich geeignet, die für die Besteuerung relevanten Sachverhalte darzustellen.

10.3.2 Die steuerliche Buchführungspflicht

Das Steuerrecht kennt neben den abgeleiteten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO auch eine originäre Buchführungspflicht nach den Vorschriften des § 141 AO. Liegen die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO vor, hat der Steuerpflichtige nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO bei der Führung der Bücher und der Erstellung der Abschlüsse aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen die handelsrechtlichen Grundsätze für die Buchführung sowie handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften der §§ 238 bis 263 HGB entsprechend zu befolgen, soweit sich nicht aus den Steuergesetzen andere Regelungen ergeben.

Die Buchführung muss kaufmännischen Grundsätzen entsprechen und den laufenden Nachweis sämtlicher Geschäftsvorfälle gewährleisten, der unter Zuhilfenahme körperlicher Bestandsaufnahmen die Aufstellung einer Vermögensübersicht ermöglicht. Ein bestimmtes Buchführungssystem schreibt das Steuerrecht in den §§ 141 ff. AO nicht vor. Es genügt prinzipiell eine einfache Buchführung, da § 141 Abs. 1 Satz 2 AO nicht auf § 242 Abs. 2 HGB verweist, wonach der Kaufmann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen hat. Bei einfacher Buchführung genügt ein aufgrund der Bestandsaufnahme durchgeführter Bestandsvergleich. Bei Anwendung einer doppelten Buchführung muss eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden.

10.3.2.1 Die allgemeinen Voraussetzungen

Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 AO überschreiten, sind verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu erstellen. Für Vereine ergibt sich die Einordnung als gewerbliche Unternehmer analog § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist, sowie nach § 2 Abs. 3 GewStG, falls sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Daher ist unter den genannten Voraussetzungen auch ein Verein als ‚Gewerblicher Unternehmer‘ einzuordnen. Der Begriff ‚Gewerbebetrieb‘ geht in der vorliegenden Definition über den des ‚Handelsgewerbes‘ nach § 1 Abs. 2 HGB hinaus. (Buchna/Seeger/Brox, 2010, Kap. 4.1.4)

Bei dieser Einordnung als Voraussetzung für eine mögliche originäre Buchführungspflicht für Vereine kommt die sphärenabhängige Differenzierung nach dem Gemeinnützigkeitsrecht in den §§ 51 ff. AO, zum Tragen. Während das Einkommensteuerrecht in § 15 EStG den Kreis der wirtschaftlichen Aktivitäten weit zieht und selbst auf die Gewinnerzielungsabsicht als Nebenzweck durch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe abzielt, grenzt das Gewerbesteuerrecht die Vereinsaktivitäten enger ein, es ist explizit nur der steuerschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Vereins als einziges Kriterium für eine mögliche Buchführungspflicht aufgeführt. Da bei der Herleitung

des Begriffs ‚Gewerblicher Unternehmer‘ jedoch sowohl das Einkommensteuerrecht als auch das Gewerbesteuerrecht nebeneinander herangezogen werden, sind bei der möglichen Begründung der Buchführungspflicht für Vereine nach den Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb maßgeblich, sondern ebenfalls die Zweckbetriebe der §§ 65 ff. AO.

10.3.2.2 Die Buchführungsgrenzen

Die Buchführungsgrenzen regelt § 141 Abs. 1 Satz 1 AO. Bei der Ermittlung der Voraussetzungen für die Buchführungspflichten von Vereinen sind von den fünf Buchführungsgrenzen die Umsatzgrenze und die Gewinngrenze für Gewerbebetriebe relevant.

10.3.2.2.1 Umsatzgrenze für Gewerbetreibende

Gewerbliche Unternehmer sind verpflichtet Bücher zu führen, wenn sie Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr erwirtschaften. Für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre müssen die Umsätze gegebenenfalls auf der Grundlage der Umsatzsteuervoranmeldung ermittelt werden.

10.3.2.2.2 Gewinngrenze für Gewerbebetriebe

Gewerbliche Unternehmer sind verpflichtet, Bücher zu führen, wenn sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 Euro im Wirtschaftsjahr erzielen. Die Gewinngrenze bezieht sich auf das Wirtschaftsjahr gemäß § 4a EStG, auch wenn das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind bei der Prüfung, ob die in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO bezeichneten Buchführungsgrenzen überschritten sind, nach § 7a Abs. 6 EStG nicht zu berücksichtigen. Dem Betrieb soll es nicht möglich sein, durch den Ansatz erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen die Buchführungspflicht zu unterlaufen.

Vereine erzielen Gewinne aus Gewerbebetrieb in den Zweckbetrieben und im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, nicht jedoch im Tätigkeitsbereich Vermögensverwaltung. Dort werden nur Überschuss- und keine Gewinneinkünfte erzielt. Die Tatsache, dass Zweckbetriebe von Ertragsteuern befreit sind, ist für die Feststellung der Gewinngrenze aus dem Gewerbebetrieb ohne Bedeutung, da die Freistellung von den Ertragsteuern aufgrund der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts erfolgt.

10.3.2.3 Die Feststellung und die Mitteilung durch die Finanzbehörden

Die Feststellung des Überschreitens einer oder mehrerer Buchführungsgrenzen wirkt deklaratorisch. Die Mitteilung als konstitutiver Verwaltungsakt mit Dauerwirkung wirkt demgegenüber rechtsgestaltend. Beides sind unabdingbare Voraussetzungen für den Eintritt der Buchführungspflicht. Der Pflicht zur Führung der Bücher und der Erstellung der Abschlüsse hat der Steuerpflichtige nur nachzukommen, wenn die Finanzbehörde feststellt, dass eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 AO überschritten ist, und dem Steuerpflichtigen nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO mitteilt, dass aufgrund der Feststellungen die Buchführungspflicht zu erfüllen ist. Die Finanzbehörde kann die Feststellung im Sinne des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO entweder durch Erlass eines Steuer- und Feststellungsbescheids oder durch einen selbständigen, feststellenden Verwaltungsakt treffen. Es besteht auch die Möglichkeit, die Feststellung mit der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO zu verbinden.

10.3.2.4 Der Beginn und das Ende der Buchführungspflicht

Nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde den gewerblichen Unternehmer sowie den Land- und Forstwirt auf den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO durch Bekanntgabe einer Mitteilung hinzuweisen. Die Buchführungspflicht ist vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung durch die Finanzbehörde folgt. Durch diese Regelung soll dem Steuerpflichtigen auch die entsprechende Zeit eingeräumt werden, sich organisatorisch auf die Umstellung des Rechnungswesens vorzubereiten, da für die Führung von Büchern und die Erstellung von Abschlüssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen ein ungleich höherer Aufwand notwendig ist, als für die Erstellung einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung unter Zuhilfenahme der Belegsammlung. Die Verpflichtung zur Buchführung endet nach § 141 Abs. 2 Satz 2 AO mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen. Wird eine Buchführungsgrenze nur in einem Veranlagungszeitraum überschritten, kann die Finanzbehörde eine Befreiung bewilligen.

10.3.2.5 Die Anforderungen an die Buchführung und an die Aufzeichnungen nach den Vorschriften des Steuerrechts

Die allgemeinen Anforderungen an die Buchführung und an die Aufzeichnungen regelt § 145 AO. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Die Aufzeichnungen, als reine Verbuchung der Geschäftsvorfälle, ohne Bilanz und Inventur, müssen so erfolgen, dass sie den Zwecken für die Besteuerung genügen. § 146 AO regelt die Ordnungsvorschriften im Sinne der formellen Anforderungen. Wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 140 AO i. V. m. § 5 EStG und des Verweises in § 146 Abs. 5 Satz 1 AO auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), haben die Vorschriften des Dritten Buches des HGB in den §§ 238 bis 256 HGB grundlegende Bedeutung im Rahmen des § 146 AO. Für die GoB finden sich zwei Gruppen von Grundsätzen. Die Grundsätze der Dokumentation richten sich auf eine vollständige, sachlich richtige, übersichtliche und nachprüfbare Erfassung der Geschäftsvorfälle. Daneben bestehen folgende Grundsätze der Rechenschaft: Die Rahmegrundsätze (Richtigkeit und Willkürfreiheit, Klarheit sowie Vollständigkeit), die Abgrenzungsgrundsätze (Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip und die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach) sowie die ergänzenden Grundsätze der Stetigkeit und Vorsicht.

Die Aufbewahrungspflicht nach § 147 AO ist Bestandteil der steuerrechtlichen Buchführungspflicht, da sich ein Dritter ohne Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen keinen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage verschaffen kann. Entsprechendes gilt auch für Aufzeichnungen, die steuerliche Zwecke nicht erfüllen können, wenn sie für die Außenprüfung nicht zur Verfügung stehen. Die Vorschrift ist abgestimmt mit den §§ 257 ff. HGB. Der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO unterliegen nur solche Unterlagen, die Bestandteil der Buchführung sind. Darunter fallen nicht nur die Handelsbücher, sondern auch alle anderen Geschäftsbücher, wie Haupt-, Grund-, Nebenbücher, Kontokorrentbücher oder Kontenkarten, sofern die Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden müssen, nicht aber Bücher, die der laufenden Betriebsüberwachung dienen. Aufbewahrungspflichtig sind ferner sämtliche Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen, Lageberichte, Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen, Handels- und Geschäftsbriefe, Buchungsbelege sowie sonstige Unterlagen soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Nach §147 Abs.2 AO müssen die Eröffnungsbilanz sowie alle weiteren Bilanzen und die dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnungen im Original aufbewahrt werden. Für alle anderen Unterlagen ist praktisch jedes andere Aufbewahrungssystem zugelassen. Die Daten müssen während der Aufbewahrungsfrist verfügbar und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Die Aufbewahrungsfrist für die Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Bilanzen und Arbeitsunterlagen beträgt 10 Jahre. Andere Unterlagen müssen 6 Jahre aufbewahrt werden. Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die Aufbewahrungspflicht beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in welchem die letzten Eintragungen vorgenommen wurden.

10.4 Die Vorschläge des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Ausgestaltung des Rechnungswesens

Für das externe Rechnungswesen nichtwirtschaftlicher, rechtsfähiger Vereine existiert kein Sonderrecht und die öffentlich-rechtlichen sowie privatrechtlichen Vorschriften sind nicht auf externe Rechnungslegung, Prüfung und Publizität hin ausgerichtet. Die wenigen Literaturbeiträge zur Ausgestaltung des Rechnungswesens gemeinnütziger Körperschaften, ohne geltendes Recht zu verändern, beleuchten oft nur Teilaspekte. Ein umfassendes Konzept präsentiert das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) sowie im IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung von Vereinen (IDW PS 750).

10.4.1 Die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen

Die Rechnungslegung von Vereinen hat nach IDW RS HFA 14, insbesondere RZ 14 bis 63, grundsätzlich eine Dokumentations-, Rechenschafts- und Informationsfunktion sowie eine Gläubigerschutzfunktion zu erfüllen. Im Interesse der Mitglieder komme der Rechnungslegung ferner eine Kontrollfunktion zu, die sich auf die Tätigkeit des Vorstands, vor allem im Hinblick auf die satzungsgemäße Verwendung der Mittel richte. Zweck der Rechnungslegung sei daneben der Schutz des Rechtsverkehrs und der Vereinsmitglieder. Nachdem das Vereinsrecht keine Mindestkapital- und Kapitalerhaltungsvorschriften bestimmt, obwohl der Verein seinen Gläubigern nur mit dem Vermögen haftet, hat die Rechnungslegung außerdem im Interesse der Gläubiger den Zweck des Nachweises der Schuldendeckungsfähigkeit. In diesem Zusammenhang muss es dem Vorstand möglich sein, durch die Rechnungslegung Anzeichen für eine Überschuldung oder eine Zahlungsunfähigkeit erkennen zu können. Abweichend von der handelsrechtlichen Ausschüttungsbemessungsfunktion ist mit der Rechnungslegung des Vereins jedoch keine entsprechende Ausschüttungsgröße zu ermitteln, da die Mitgliedschaft in einem Verein grundsätzlich einen nicht vermögensrechtlichen Status aufweist und keine Ansprüche auf eventuelle Gewinne bestehen.

Die Rechnungslegung von Vereinen hat sich – unabhängig davon, ob lediglich eine Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung erstellt oder ein Jahresabschluss aufgestellt wird – nach Auffassung des IDW an den folgenden Grundsätzen auszurichten:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,

- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.

In eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gehen die dem Verein zugeflossenen und abgeflossenen Zahlungsmittel in der betrachteten Periode ein, ohne daraus erkennen zu können, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden. Die IDW-Stellungnahme manifestiert, dass eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nur für leicht zu überschauende Verhältnisse, wenn sich Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken, angemessen und ausreichend ist. (Zu den Einzelfragen hinsichtlich der Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung vgl. IDW RS HFA 14, RZ 41 bis 62).

Wegen der beschränkten Aussagekraft einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung empfiehlt das IDW, 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 Buchführung und Bilanzierung ausgestalten. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf § 241a HGB, wonach Einzelkaufleute eine kaufmännische Buchführung und Bilanzierung dann vornehmen müssen, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Grenzen von 500.000 Euro Umsatzerlöse oder 50.000 Euro Jahresüberschuss überschritten sind, vgl. auch § 141 AO. Stellen Vereine aufgrund gesetzlicher Vorschriften, ihrer Satzung oder freiwillig einen handelsrechtlichen Jahresabschluss auf, muss dieser zumindest aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung bestehen. Der Jahresabschluss ist nach den Bestimmungen der §§ 238 bis 263 HGB aufzustellen und hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind vereinspezifische Besonderheiten hinsichtlich Ansatz, Ausweis und Bewertung zu berücksichtigen. (Zu den Einzelheiten vgl. IDW RS HFA 14, RZ 29 bis 40, insbesondere auch mit Anmerkungen zum Eigenkapitalausweis, zur Darstellung der Ergebnisverwendung sowie zum Ausweis erhaltener Spenden.) Für den Einzelabschluss werden ferner folgende Empfehlungen ausgesprochen:

- Unabhängig von der Größe des Vereins sollte ein Anhang, unter sinngemäßer Anwendung der §§ 284 ff. HGB, aufgestellt werden, in den weitere Angaben, die für das Verständnis der Aktivitäten des Vereins von Bedeutung sind, aufgenommen werden.
- Wenn der Verein die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt, sollten die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften nach den §§ 264 ff. HGB angewendet werden. Bei der Feststellung der Größenkriterien sollte an Stelle der Umsatzerlöse auf die Gesamterträge (Umsatzerlöse, Beiträge, Spenden) abgestellt werden.
- Außerdem sollte ein Lagebericht, unter sinngemäßer Anwendung der § 289 HGB, aufgestellt werden, der eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Vereinstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Vereins, unter Berücksichtigung finanzieller und gegebenenfalls auch nicht-finanzieller Leistungsindikatoren, enthält.

Für solche Vereine, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen bilanzieren und die an einem oder mehreren Tochterunternehmen beteiligt sind, empfiehlt das IDW, unab-

hängig von einer gesetzlichen Verpflichtung, die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung von Kapitalgesellschaften gemäß §§ 290 bis 315a HGB anzuwenden. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein starker Liefer- und Leistungsverkehr zwischen dem Verein und den Tochterunternehmen besteht oder wesentliche Vermögensteile oder Vereinsaktivitäten in Tochterunternehmen ausgegliedert wurden.

Bestätigt wird, dass Vereine zur Offenlegung ihres Jahres- bzw. Konzernabschlusses sowie ihres Lageberichts bzw. Konzernlageberichts nur dann in weitgehend sinnvoller Anwendung der §§ 325 ff. HGB verpflichtet sind, wenn sie unter das Publizitätsgesetz fallen (§§ 9, 15 PublG) oder wenn die Vereinsatzung oder das zuständige Vereinsorgan dies vorsieht.

10.4.2 Der IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung von Vereinen

Mit dem IDW PS 750 erlässt das IDW faktische Vorgaben, nach denen Wirtschaftsprüfer, unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit, die Prüfung der Rechnungslegung von nichtwirtschaftlichen rechtsfähigen Vereinen durchzuführen und Bescheinigungen bzw. Bestätigungsvermerke über derartige Prüfungen zu erteilen oder zu versagen haben. Das Vereinsrecht sieht grundsätzlich keine rechtsformbezogene gesetzliche Prüfungspflicht vor. Eine Pflicht zur Prüfung der Rechnungslegung kann sich aber ergeben wenn

- ein Verein einer branchenspezifischen Tätigkeit (z. B. als Krankenhaus) nachgeht, oder
- ein Verein als ein Unternehmen im Sinne des Publizitätsgesetzes zu qualifizieren ist – in diesem Fall besteht eine Prüfungspflicht nach § 6 PublG – oder
- Satzungsregelungen eine freiwillige Prüfung der Rechnungslegung bestimmen, oder
- Verbandsnormen eine Pflichtprüfung im Rahmen eines Lizenzierungsverfahrens verlangen.

Die Prüfung der Rechnungslegung eines Vereins kann sich auf die folgenden Prüfungsgegenstände beziehen:

- Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung (IDW RS HFA 14).
- Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute (§§ 238 bis 263 HGB).
- Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB).
- Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) und einen Lagebericht gemäß § 289 HGB.

Interessant in diesem Kontext ist, dass der Konzernabschluss nicht explizit in dieser Liste der Prüfungsgegenstände erwähnt ist, obwohl im IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung von Vereinen an einigen Stellen auf den Konzernabschluss Bezug genommen wird. In die Prüfung sowohl der Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung als auch des Jahresabschlusses ist die zugrunde liegende Buchführung einzubeziehen. Bei der Prüfung von Vereinen mit unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen – insbesondere wenn wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vorliegen – ist die Eignung der Aufzeichnungen und Aufteilungen sowie Zuordnungen der Geschäftsvorfälle insoweit zu beurteilen.

len, als sich wesentliche Rückwirkungen auf die Rechnungslegung des Vereins ergeben. Auch wenn sich der Prüfungsauftrag lediglich auf die Prüfung der Rechnungslegung erstreckt und nicht ausdrücklich um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, um die Prüfung der satzungs- und bestimmungsgemäßen Mittelverwendung oder um die Prüfung der Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften erweitert wurde, besteht die Notwendigkeit zu prüfen, ob sich wesentliche Rückwirkungen aus diesen nachgenannten Bereichen auf die Rechnungslegung ergeben.

Ist die Prüfung des Vereins gesetzlich nicht vorgeschrieben und erfolgt keine auftragsgemäße Prüfung gemäß §§ 317 ff. HGB, sind der Prüfungsgegenstand und -umfang sowie die Art der Berichterstattung zwischen dem Prüfer und dem Auftraggeber durch Bezugnahme auf die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) sowie den IDW-Prüfungsstandard zur Prüfung von Vereinen (IDW PS 750) festzulegen und in die Auftragsvereinbarung aufzunehmen.

Wird der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss eines Vereins auf gesetzlicher Grundlage oder auftragsgemäß nach §§ 317 ff. HGB geprüft und wird ein Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB erteilt, wird hinsichtlich der Prüfungsdurchführung, der Berichterstattung über die Prüfung und der Erteilung eines Bestätigungsvermerks auf die entsprechenden sonstigen IDW-Prüfungsstandards verwiesen. Nachdem für die Prüfung einer Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung keine gesetzlichen Vorgaben bestehen, konkretisiert der IDW-Prüfungsstandard zudem jeweils, wie hier die Prüfung durchzuführen, der Prüfungsbericht zu erstellen und eine Bescheinigung zu erteilen sind:

- Für eine Prüfung nach §§ 317 ff. HGB sind die im IDW PS 200 festgelegten Grundsätze maßgeblich. Unterliegt die Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung einer Prüfung, sind diese Grundsätze entsprechend heranzuziehen. (Zu den Einzelheiten hinsichtlich der Beauftragung des Prüfers und der Prüfungsdurchführung sowohl bei Prüfung einer Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung als auch bei der Prüfung eines Jahresabschlusses oder eines Konzernabschlusses vgl. IDW PS 750, RZ 9 bis 16).
- Für den Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB sind die im IDW PS 450 festgelegten Grundsätze maßgeblich. Unterliegt die Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung einer Prüfung, sind diese Grundsätze für die Berichterstattung entsprechend heranzuziehen. (Zu den Einzelheiten hinsichtlich des Berichts über die Prüfung einer Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung vgl. IDW PS 750, RZ 18 bis 29).
- Für die Erteilung des Bestätigungsvermerks gemäß § 322 HGB sind die im IDW PS 400 festgelegten Grundsätze maßgeblich. Für Prüfungen mit einem abweichenden oder geringeren Prüfungsgegenstand wie bei der Prüfung einer Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung darf lediglich eine Bescheinigung, aber kein Bestätigungsvermerk erteilt werden. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk oder eine uneingeschränkte Bescheinigung können nur erteilt werden, wenn der Verein zumindest den verpflichtenden Anforderungen der IDW RS HFA 14 nachgekommen ist. (Zu den Einzelheiten hinsichtlich des Bestätigungsvermerks und der Bescheinigung vgl. IDW PS 750, RZ 33 bis 37. Zu den Formulierungen vgl. IDW PS 750 Anhang: Formulierungen für Bestätigungsvermerke und Bescheinigungen.)

Literaturverzeichnis

Buchna, J./Seeger, A./Brox, W.: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 2010.

Dehesselles, T.: Bilanzierung und Lizenzierung im Profifußball, Baden-Baden, 2011.

Fritz, T.: Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften, Baden-Baden, 2003.

Hüttemann, R.: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 2008.

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400), in: WPg Supplement 4/2010, S. 25 ff., FN-IDW 12/2010, S. 537 ff., Stand 24.11.2010.

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450), in: WPg 3/2006, S. 113 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., FN-IDW 11/2009, S. 533 ff., Stand 9.9.2009.

IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Vereinen (IDW PS 750), in: WPg 9/2006, S. 646 ff., FN-IDW 5/2006, S. 351 ff., WPg 16/2006, S. 1077, FN-IDW 9/2006, S. 580 f., FN-IDW 2/2011, S. 113 f., WPg Supplement 1/2011, S. 1, Stand 9.9.2010.

IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (IDW PS 200), in: WPg 15/2000, S. 706 ff., FN-IDW 7/2000, S. 280 ff., Stand 28.6.2000.

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), in: WPg Supplement 2/2011, S. 122 ff., FN-IDW 6/2011, S. 365 ff., Stand 11.3.2011.

Sauter, E./Schweyer, G./Waldner, W.: Der eingetragene Verein, München, 19. Auflage, 2010.

Schauhoff, S.: Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 3. Auflage, 2010.