

Wolfgang Pfeffer

# **Buchführung, Jahresabschluss und Steuererklärung in gemeinnützigen Vereinen**



**Wolfgang Pfeffer**

**Buchführung, Jahresabschluss und Steuererklärung in gemeinnützigen Vereinen**

*Aktualisierungsstand: Januar 2018*

*ISBN 978-3-9814123-5-2*

© verlag vereinsknowhow Wolfgang Pfeffer Drefahl/Mecklenburg

Ringstr. 10

19372 Drefahl

Telefon (038721) 22 892

Fax (038721) 22 893

Internet [www.vereinsknowhow.de](http://www.vereinsknowhow.de)

E-Mail [email@vereinsknowhow.de](mailto:email@vereinsknowhow.de)

Verantwortlich Wolfgang Pfeffer

*Die Texte sind mit größter Sorgfalt erstellt. Eine Haftung ist dennoch ausgeschlossen.*

# Inhaltsverzeichnis

---

|  |           |
|--|-----------|
| <b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b>   | <b>6</b>  |
| <b>1. BUCHFÜHRUNGSPFLICHTEN IM VEREIN</b>  | <b>7</b>  |
| 1.1. Rechenschaftspflicht gegenüber der Mitgliederversammlung                    | 7         |
| 1.2. Steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten                                     | 8         |
| 1.3. Gewinnermittlungsarten und Aufzeichnungspflichten                           | 14        |
| 1.4. Haftung des Vorstands   | 18        |
| <b>2. ANFORDERUNGEN AN DIE BUCHFÜHRUNG IM VEREIN</b>                             | <b>20</b> |
| <b>3. DOPPELTE BUCHHALTUNG – EINE EINFÜHRUNG</b>                                 | <b>25</b> |
| <b>4. DER KONTENRAHMEN</b>   | <b>31</b> |
| <b>5. AUFBAU DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG</b>                               | <b>35</b> |
| <b>6. BESONDERHEITEN DER BUCHHALTUNG IN GEMEINNÜTZIGEN ORGANISATIONEN</b>        | <b>41</b> |
| 6.1. Spenden   | 41        |
| 6.2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen                                       | 42        |
| 6.3. Aufteilungsposten   | 49        |
| 6.4. Pauschaler Vorsteuerabzug   | 50        |
| <b>7. MITTELVERWENDUNGSRECHNUNG UND VERMÖGENSAUFSTELLUNG</b>                     | <b>52</b> |
| Rechtliche Grundlagen  | 52        |
| Mittelverwendungsrechnung und Ertragsrechnung                                    | 52        |
| Anlagenverzeichnis   | 53        |
| Rücklagenspiegel   | 53        |
| Anforderungen an die Mittelverwendungsrechnung                                   | 54        |
| Unterschiede bei EÜR und Bilanz  | 54        |
| Die Mittelverwendungsrechnung im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung        | 55        |
| Erläuterungen  | 55        |
| Die Bilanz als Basis der Mittelverwendungsrechnung                               | 58        |
| Vereinfachte Mittelverwendungsrechnung   | 59        |
| Erläuterungen zu den Bilanzposten  | 60        |
| Weitere Hinweise   | 61        |
| Vermögensaufstellung   | 62        |
| <b>8. EDV-BUCHHALTUNG – AUSWAHLKRITERIEN FÜR DIE VEREINSBUCHHALTUNGSSOFTWARE</b> | <b>64</b> |
| <b>9. DEBITOREN/KREDITOREN-BUCHHALTUNG</b>                                       | <b>67</b> |

---

|   |            |
|---|------------|
| <b>10. ABSCHREIBUNGEN UND JAHRESABSCHLUSS</b>                         | <b>69</b>  |
| 10.1. Anlagenverzeichnis und Abschreibungen                           | 69         |
| 10.2. Saldenvorträge  | 71         |
| 10.3. Besonderheiten der Einnahme-Überschuss-Rechnung im Verein       | 72         |
| <b>11. BESONDERHEITEN BEIM JAHRESABSCHLUSS BILANZIERENDER VEREINE</b> | <b>74</b>  |
| 11.1. Gewinn- und Verlust-Rechnung                                    | 74         |
| 11.2. Die Bilanz  | 74         |
| 11.3. Die E-Bilanz  | 75         |
| 11.4. Inventur  | 76         |
| 11.5. Rechnungsabgrenzung   | 77         |
| <b>12. STEUERERKLÄRUNGEN</b>  | <b>80</b>  |
| 12.1. Die Anlage Gem 1  | 82         |
| 12.2. Die Anlage Gem 1A   | 95         |
| 12.3. Die Anlage EÜR  | 100        |
| <b>13. ZUORDNUNG DER BELEGE/KONTIERUNG</b>                            | <b>115</b> |
| 13.1. Umsatzsteuerkonten  | 115        |
| 13.2. Aufwendungen für zum Betriebsvermögen gehörende Betriebsgebäude | 115        |
| 13.3. Gliederung der Gewinnermittlung                                 | 115        |

## Abkürzungsverzeichnis

|             |   |
|-------------|---|
| AEAO        | Anwendungserlass zur Abgabenordnung     |
| AO          | Abgabenordnung                          |
| BFH         | Bundesfinanzhof                         |
| BGB         | Bürgerliches Gesetzbuch                 |
| BGH         | Bundesgerichtshof                       |
| BMF         | Bundesministerium für Finanzen          |
| EStDV       | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EStG        | Einkommensteuergesetz                   |
| EStR        | Einkommensteuer-Richtlinien             |
| EuGH        | Europäischer Gerichtshof                |
| FG          | Finanzgericht                           |
| GbR         | Gesellschaft bürgerlichen Rechts        |
| GewStG      | Gewerbsteuergesetz                      |
| KG          | Kommanditgesellschaft                   |
| KraftStG    | Kraftfahrzeugsteuergesetz               |
| KStG        | Körperschaftsteuergesetz                |
| KStR        | Körperschaftsteuer-Richtlinien          |
| LfSt Bayern | Bayerisches Landesamt für Steuern       |
| LStR        | Lohnsteuer-Richtlinien                  |
| OFD         | Oberfinanzdirektion                     |
| OHG         | Offene Handelsgesellschaft              |
| OLG         | Oberlandesgericht                       |
| SGB         | Sozialgesetzbuch                        |
| SKR         | Sonderkontenrahmen                      |
| UStG        | Umsatzsteuergesetz                      |
| UStDV       | Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung    |

---

# 1. Buchführungspflichten im Verein

---

Umfang und Form der Buchführung, die einem Verein abverlangt wird, sind nicht in allen Fällen gleich. Ein Verein der weder gemeinnützig ist, noch sich wirtschaftlich betätigt, hat z. B. keine steuerliche Verpflichtung zur Buchhaltung, weil er keine Einnahmen hat oder diese (z. B. Mitgliedsbeiträge) in den nichtunternehmerischen Bereich fallen.

Grundsätzlich ergeben sich die Buchhaltungspflichten für Vereine aus drei Quellen:

- die Rechenschaftspflicht des Vorstands gegenüber der Mitgliederversammlung nach BGB (zivilrechtliche Buchführungspflicht)
- steuerrechtliche Pflichten (bei gemeinnützigen und wirtschaftlich tätigen Vereinen)
- förderrechtliche Aufzeichnungspflichten

Die förderrechtlichen Aufzeichnungspflichten lassen wir im Folgenden außer Acht. Sie ergeben sich aus den speziellen Anforderungen, die die Zuwendungsverträge festlegen. In der Regel erfüllt eine geordnete Buchhaltung (nach steuerrechtlichen Vorschriften) auch die förderrechtlichen Anforderungen. Meist wird aber eine von den anderen Geschäftsvorfällen getrennte Aufzeichnung nötig sein. Mit zusätzlichen Konten in der regulären Buchhaltung oder einer Kostenstellenrechnung kann das ohne übermäßigen Aufwand bewältigt werden.

Eine Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber Spendern oder der Öffentlichkeit besteht – auch bei gemeinnützigen – Vereinen nicht.

## 1.1. Rechenschaftspflicht gegenüber der Mitgliederversammlung

Der Vorstand des Vereins unterliegt nach dem BGB einer Rechenschaftspflicht gegenüber der Mitgliederversammlung. Das ergibt sich aus § 27 (3) BGB, wonach die für den *Auftrag* geltenden Vorschriften des BGB (§§ 664-670) auf die Geschäftsführung des Vorstandes eines Vereins Anwendung finden.

§ 666 BGB regelt insoweit die Verpflichtung des Beauftragten zum Ablegen von Rechenschaft gegenüber dem Auftraggeber, im Falle des Vereins also der Mitgliederversammlung.

Der Umfang dieser Rechenschaftspflicht wiederum ergibt sich aus den §§ 259-260 BGB: § 259 (1) BGB verlangt eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben und die Vorlage von Belegen.

Die Ansprüche an eine solche Buchhaltung sind mit einer einfachen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfüllt. Die Einnahmen und Ausgaben müssen aber sinnvoll geordnet und vollständig sein. Die Anforderungen an die Buchhaltung hängen dabei nach aktueller Rechtsprechung von Größe und Tätigkeitsfeld des Vereins ab. Der ehrenamtliche Vorstand eines kleinen Idealvereins hat dabei nur beschränkte Anforderungen zu erfüllen (Brandenburgisches Oberlandesgericht, Urteil vom 28.05.2008, 7 U 176/07).

§ 260 (1) BGB fordert die Vorlage eines *Bestandsverzeichnisses* an Vermögensgegenständen. Das entspricht neben einer Aufstellung der Bank- und Kassenbestände dem *Anlagenverzeichnis* in gängigen Buchhaltungssystemen. Hinzu kommt eventuell eine Aufstellung über vorhandene Waren- und Verbrauchsgüterbestände. Ein solches Bestandsverzeichnis muss alle Aktiva und Passiva enthalten (BGH-Rechtsprechung).

Die Erfüllung dieser Vorschriften ist Voraussetzung für eine wirksame Entlastung des Vorstandes. Nach dem BGB müsste eine solche Rechenschaftslegung erst nach Beendigung des „Auftrages“, d. h. nach Ablauf der Vorstandstätigkeit oder auf Anfrage erfolgen. Insoweit Vereinssatzungen dies festlegen, ist die Rechenschaftslegung jedoch Bestandteil periodischer Mitgliederversammlungen.

Nach § 42 (2) BGB hat der Vorstand hat im Fall der Zahlungsunfähigkeit oder der Überschuldung die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen. Daraus folgt, dass er jederzeit Kenntnis über die Vermögenslage des Vereins haben muss, um rechtzeitig seiner Verpflichtung zur Eröffnung eines Konkursverfahrens nachkommen zu können.

Die Einnahmen und Ausgaben müssen vollständig erfasst sein, eine Verrechnung von Ausgaben und Einnahmen ist nicht erlaubt (Saldierungsverbot).

Diese Buchführungspflichten nach BGB können aber durch die Satzung erweitert oder eingeschränkt werden. Es handelt sich um nachgiebiges Recht – grundsätzlich könnte die Satzung den Vorstand von seiner Rechenschaftspflicht freistellen. In jedem Fall gelten hier die Satzungsregelungen vor den Vorschriften des BGB.

## 1.2. Steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten

Der Verein ist als **juristische Person** Steuersubjekt (= Steuerpflichtiger) und unterliegt somit den Vorschriften der verschiedenen Steuergesetze; insbesondere sind das:

- Abgabenordnung (AO)
- Körperschaftsteuergesetz (KStG)
- Einkommensteuergesetz (EStG)
- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Gewerbesteuerergesetz (GewStG)

### 1.2.1. Aufzeichnungen nach den allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung

In § 140 AO ist geregelt, dass wer bereits nach anderen Gesetzen (in diesem Fall das BGB) zu Aufzeichnungen verpflichtet ist, dies auch zu steuerlichen Zwecken zu erfüllen hat. Die oben genannten Regelungen gelten also auch gegenüber dem Finanzamt.

Eine zwingende Buchführungspflicht nach Ertragssteuerrecht besteht aber nur, wenn der Verein tatsächlich steuerpflichtig wird (also zu versteuernde Erträge erwirtschaftet.) Das ist nicht unbedingt der Fall, z. B. wenn die Einnahmen des Vereins nur aus Mitgliedsbeiträgen bestehen.

Die folgenden Gesetzesverweise geben Auskunft darüber, wie solche Aufzeichnungen zu erfolgen haben:

|              |   |
|--------------|---|
| § 145 (2) AO | Aufzeichnungen ... sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird  |
| § 146 AO     | Aufzeichnungen...sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen  |
|              | Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen täglich festgehalten werden  |
|              | Aufzeichnungen ... sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen; Abkürzungen, Symbole u.ä. sind eindeutig zu verwenden  |
|              | Aufzeichnungen ... dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist; der Zeitpunkt von Veränderungen muss erkennbar sein |

|          |  |
|----------|--|
|          | Aufzeichnungen ... können in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden |
|          | die Ordnungsvorschriften gelten auch für freiwillig gemachte Aufzeichnungen                                  |
| § 147 AO | Unterlagen sind geordnet aufzubewahren:  |
|          | Jahresabschlüsse, Inventare, Organisationsunterlagen, Arbeitsanweisungen<br>10 Jahre                         |
|          | Belege 10 Jahre  |
|          | Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung erfolgt ist       |

### 1.2.2 Aufzeichnungen nach dem Gemeinnützigkeitsrecht

Der Gesetzgeber gesteht dem *gemeinnützigen* Verein eine Reihe von Steuerbefreiungen bzw. Steuerbegünstigungen zu:

|                      |  |
|----------------------|--|
| § 5 (1), Nr. 9 KStG  | Befreiung von der Körperschaftsteuer                   |
| § 4 UStG             | Befreiung von der Umsatzsteuer bei bestimmten Umsätzen |
| § 12 (2), Nr. 8 UStG | Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes            |
| § 3, Nr. 6 GewStG    | Befreiung von der Gewerbesteuer                        |

Als Voraussetzung für die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung fordert § 59 AO, dass die *tatsächliche Geschäftsführung* auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und den diesbezüglichen Satzungsbestimmungen entsprechen muss.

§ 63 (3) AO regelt weitergehend, dass der Verein diesen Nachweis der tatsächlichen Gemeinnützigkeit durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben zu führen hat.

Hinzu kommt der im § 63 (4) AO geforderte Nachweis der fristgemäßen Verwendung freier Mittel.

Da die vom Gesetzgeber in Aussicht gestellten Steuervergünstigungen i.d.R. auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keine Anwendung finden, ist es notwendig,

1. den ideellen Bereich des Vereins von seinem unternehmerischen Bereich abzugrenzen,
2. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus dem unternehmerischen Bereich herauszustellen.

| Verein                        |                           |              |                                   |
|-------------------------------|---------------------------|--------------|-----------------------------------|
| ideeller Bereich              | unternehmerischer Bereich |              |                                   |
| eigentlicher ideeller Bereich | Vermögensverwaltung       | Zweckbetrieb | wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb |

D. h., die Aufzeichnungen müssen auch ersichtlich machen, in welchen Bereichen sich der Verein betätigt, in welchem Verhältnis diese Bereiche zueinander stehen und inwieweit er letztlich den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts (Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit) entspricht.

Konkret bedeutet das, jede Einnahme bzw. Ausgabe eindeutig einem Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Ist dies nicht direkt möglich, sind die Einnahmen und Ausgaben im Wege der Schätzung auf die Tätigkeitsbereiche zu verteilen.



Das betrifft auch die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abschreibungen).

Wichtig: Die Nichteinhaltung von Aufzeichnungspflichten kann zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen.

Im Einzelnen ergeben sich aus den gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen (Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung)

- getrennte ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben für
  - ideellen Bereich
  - Vermögensverwaltung
  - Zweckbetrieben
  - steuerpflichtigen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
- Aufzeichnungen über Spenden (Aufbewahrung von Kopien der Spendenbescheinigung)
- Nachweise über die Bildung von Rücklagen (per Nebenrechnung oder Ausweis in der Bilanz (Gewinnrücklage/Eigenkapital))
- Aufstellung über das Vermögen
  - Nachweis der satzungsgemäßen Mittelverwendung/Mittelbindung
  - Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung

### 1.2.3 Ertragsteuerliche Aufzeichnungspflichten

Im Teilbereich der Vermögensverwaltung liegen *Überschusseinkünfte* vor, insbesondere

- Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Überschuss wird durch Gegenüberstellung der Einnahmen (§ 8 EStG) mit den Werbungskosten (§ 9 EStG) ermittelt.

Da keine ertragsteuerlichen Regelungen über die Art der Aufzeichnungen bestehen, ist gemäß § 140 AO nach den zivilrechtlichen Regelungen des BGB zu verfahren.

In den Teilbereichen Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegen *Gewinneinkünfte* vor, insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Gewinn wird dabei entweder nach § 4 (3) EStG durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben oder nach § 5 (1) EStG durch Betriebsvermögensvergleich nach handelsrechtlichen Grundsätzen (Bilanzierung) ermittelt.

Für die Aufzeichnungspflichten gilt:

|  |   |   |   |
|--|---|---|---|
| Entweder   |   | oder  |   |
| Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und -ausgaben   |   | (doppelte) Buchführung über alle Geschäftsfälle   |   |
| im Rahmen einer Gewinnermittlung durch   |   | im Rahmen einer Gewinnermittlung durch  |   |
| § 4 (3) EStG   | Einnahme-Ausgaben/<br>Überschuss-Rechnung<br>(EAR oder EÜR) | § 5 (1) EStG<br>§ 238 HGB ff.   | Betriebsvermögensvergleich nach handelsrechtlichen Grundsätzen (Bilanzierung) |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ohne nähere Festlegungen zur Form,</li> <li>• in der Regel geordnet nach Einnahmen und Ausgaben entsprechend den zivilrechtlichen Regelungen</li> </ul> |   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• in vorgeschriebener Form in Büchern (Grund- und Hauptbuch),</li> <li>• unter Verwendung von Konten,</li> <li>• unterteilt nach Soll und Haben</li> </ul> |   |

Je nach Wahl der Gewinnermittlungsart können sich also für Vereine unterschiedliche Anforderungen hinsichtlich der Aufzeichnungen ergeben.

Da die überwiegende Mehrzahl der Vereine nicht zur doppelten Buchführung verpflichtet ist und auch nicht freiwillig zu ihr übergeht, ergeben sich aus ertragsteuerlicher Sicht vorerst keine weiteren Konsequenzen.

Durch die Orientierung am Zufluss/Abfluss von Geld und durch die Beschränkung der Aufzeichnungen auf ganz bestimmte Geschäftsfälle (Einnahmen und Ausgaben) sind die Aufzeichnungen im Rahmen der Einnahme-Überschuss-Rechnung einfacher zu führen als die doppelte Buchführung im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches.

Im Allgemeinen könnten diese Aufzeichnungen auch ohne besondere Buchführungskenntnisse bewältigt werden.

Es ist jedoch zu beachten, dass diese ertragssteuerlichen Festlegungen immer im Kontext mit den übrigen Aufzeichnungspflichten zu sehen sind, insbesondere im Zusammenhang mit den Aufzeichnungspflichten zum Nachweis der tatsächlichen Gemeinnützigkeit, die eine Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben in die verschiedenen Tätigkeitsbereiche verlangen (Problem der Zuordnung von aufzuteilenden Ausgaben).

#### 1.2.4 Umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten

Eine Umsatzsteuerpflicht kann in folgenden Bereichen bestehen:

- Vermögensverwaltung
- Zweckbetrieb
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Der *ideelle Bereich* fällt nicht in die unternehmerische Sphäre, die Einnahmen dort sind deshalb umsatzsteuerfrei.

Die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten beinhalten die wohl kompliziertesten Regelungen.

Grundsätzlich sind Vereine ebenso umsatzsteuerpflichtig wie gewerbliche Unternehmen. Für gemeinnützige Vereine bestehen allerdings eine Reihe von Befreiungen oder Ermäßigungen. Umsatzsteuer erheben und ans Finanzamt abführen muss der Verein grundsätzlich dann, wenn er Leistungen gegen Entgelt (oder Gegenleistung) erbringt.

Dazu gehören z. B.

- Verkauf von Eintrittskarten
- Kursgebühren
- Getränkeverkauf
- Vermietung von Anlagen und Geräten (nicht Immobilien)

Wie für gewerbliche Unternehmen gilt die Kleinunternehmerregelung:

Nach § 19 UStG kann (muss aber nicht) auf die Berechnung von Umsatzsteuer verzichtet werden, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Bei Vereinen, die nur in geringem Umfang wirtschaftlich tätig sind wird diese Regelung meist greifen. Wird auf die Kleinunternehmeroption verzichtet ist das für 5 Jahre bindend.

Nicht umsatzsteuerpflichtig sind Mitgliedsbeiträge und Spenden, da sie ohne individuelle Gegenleistung erfolgen.

Soweit der Verein unternehmerisch tätig wird hat er zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen gemäß § 22 UStG zu machen.

Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, sich einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten und die Grundlagen für die Steuerberechnung festzustellen (§ 63 UStDV).

Die wesentlichsten Aufzeichnungspflichten sind:

#### **a. Aufzeichnungen beim Leistungsausgang (Umsatzsteuer)**

Die vereinbarten (bzw. vereinnahmten) Entgelte (= Netto) für die vom Verein ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, getrennt nach:

- steuerfreien Umsätzen und
- steuerpflichtigen Umsätzen, wiederum getrennt nach Steuersätzen.

Die vereinnahmten Entgelte (= Netto) für die vom Verein noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen (Anzahlungen), getrennt nach:

- steuerfreien Umsätzen und
- steuerpflichtigen Umsätzen, wiederum getrennt nach Steuersätzen

Die Umsatzsteuer gehört nicht zum Entgelt und braucht deshalb nicht aufgezeichnet werden. Nach § 63 (3) UStDV kann der Verein das Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe (= Brutto) aufzeichnen, muss jedoch spätestens mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes das Entgelt für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung heraus rechnen.

#### **b. Aufzeichnungen beim Leistungseingang (Vorsteuer)**

Diese Aufzeichnungen erfassen Entgelte für empfangene Leistungen sowie die gezahlten Entgelte für noch nicht empfangene Leistungen (Anzahlungen) und die auf diese Entgelte entfallende Steuer (Vorsteuer).

Nach § 63 (5) UStDV kann der Verein das Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe (= Brutto) aufzeichnen, jedoch dann getrennt nach Steuersätzen. Spätestens mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes hat er das Entgelt und die Steuerbeträge für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung heraus zurechnen.

Da der Verein durch seinen zwangsläufig vorhandenen ideellen Bereich sowie durch steuerbefreite Umsätze nach § 4 UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, müssen aus den Aufzeichnungen die Vorsteuerbeträge eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein, die den zum Vorsteuerabzug berechtigten Umsätzen ganz oder teilweise zuzurechnen sind.

Eine Komplikation in der Aufzeichnung der Umsatzsteuer ergibt sich durch das Formular *Anlage EÜR*: Wenn der Verein für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Gewinnermittlung in Form dieses Formulars beim Finanzamt vorlegen muss (das gilt immer bei Überschreitung der Umsatzfreigrenze von 35.000 €), muss er die Umsatzsteuer für diesen Bereich getrennt aufzeichnen, weil sich die Angaben in der Anlage EÜR nur hierauf beziehen. Das bedeutet:

- die getrennte Erfassung der Umsatzsteuer für die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und den steuerbegünstigten Bereich
- d. h. separate Konten für Umsatzsteuer, Vorsteuer, Umsatzsteuerzahlungen und -erstattungen

Der Verein ist gemäß § 66a UStDV von den Aufzeichnungspflichten beim Leistungseingang befreit, wenn er von der Möglichkeit Gebrauch macht, seine abziehbaren Vorsteuerbeträge nach einem Durchschnittssatz vom steuerpflichtigen Umsatz zu ermitteln (§ 23 a UStG).

Vereine, die von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Gebrauch machen, müssen keine umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten erfüllen.

Sieht man von den letzten beiden Möglichkeiten ab, erschwert die Umsatzsteuererfassung die Aufzeichnungspflichten des Vereins immens.

War es bisher ausreichend, die Einnahmen und Ausgaben getrennt nach den Tätigkeitsbereichen des Vereins zu erfassen, ist jetzt innerhalb der Bereiche noch nach steuerfreien und

steuerpflichtigen Umsätzen sowie nach abziehbarer und nichtabziehbarer Vorsteuer zu unterscheiden.

Die Buchführungskenntnisse für die Aufzeichnungen im Verein müssen also um nicht nur oberflächliche Umsatzsteuerkenntnisse erweitert werden.

### 1.2.5 Führung von Lohnkonten

Wenn der Verein Arbeitnehmer beschäftigt, muss er für jeden Beschäftigten ein Lohnkonto führen. Hier gelten die identischen Bestimmungen wie für alle Arbeitgeber.

Ebenfalls geführt werden müssen Aufzeichnungen zur Beschäftigung und zum Arbeitslohn geringfügig entlohnter (Minijob bis 450-€-monatlich) oder kurzfristig beschäftigter Arbeitnehmer.

Die einzigen Sonderregelungen für gemeinnützige Vereine sind *Übungsleiterfreibetrag* und *Ehrenamtspauschale*.

### 1.2.6 Weitere steuerliche Aufzeichnungspflichten

In den Steuergesetzen werden zusätzlich eine Reihe spezieller Aufzeichnungspflichten formuliert, die vornehmlich für den unternehmerischen Bereich innerhalb des Vereins gelten.

Sie sind unabhängig von der gewählten Gewinnermittlungsart bzw. Umsatzbesteuerung zu befolgen:

#### Aufzeichnung des Wareneingangs und -ausgangs

Während bei der Doppelten Buchführung ein separates Wareneingangskonto besteht, müssen die Vereine, die die Gewinnermittlung per Einnahme-Überschuss-Rechnung machen, ein Wareneingangs- und -ausgangsbuch führen. Dies allerdings nur, *wenn Waren gewerblich weiterveräußert werden*.

Aufgezeichnet werden müssen hier:

- der Tag des Warenerwerbs
- der Name des Lieferanten
- die Art der Waren

Analoges gilt für den Warenausgang. Er muss aber nur bei regelmäßigen Lieferungen an andere gewerbliche Unternehmen aufgezeichnet werden. Für Vereine dürfte das untypisch sein.

#### Anlageverzeichnis

Für Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar verbraucht, sondern langfristig genutzt werden, muss ein Anlageverzeichnis geführt werden. Dazu gehören vor allem:

- Grundstücke und Gebäude
- abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Maschinen, Geräte und Anlagen, Möbel)
- geringwertige Wirtschaftsgüter (s. u.), wenn ihr Wert nicht aus der Buchführung ersichtlich ist)

In einem gesonderten Verzeichnis erfasst werden müssen Wirtschaftsgüter, bei denen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgenommen werden.

Das Anlageverzeichnis muss umfassen:

- Bezeichnung des Gegenstandes
- Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt
- Höhe der Kosten

- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Abschreibungszeitraum)
- Name des Lieferanten oder Herstellers
- die jährlich vorgenommene Abschreibung (Prozentsatz und Höhe)
- den aktuellen Buchwert (Restwert)

Das Anlageverzeichnis muss für die steuerlichen Bereiche

- ideeller Bereich
- Vermögensverwaltung
- Zweckbetrieb
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

getrennt geführt werden, bzw. aus den Anlageverzeichnis muss die Zuordnung zu diesen Bereichen hervorgehen. Das ist erforderlich um die Abschreibungen für die steuerlichen Bereiche zu ermitteln.

### Weitere Aufzeichnungspflichten

Gesondert aufgezeichnet werden müssen bestimmte Betriebsausgaben zur Aufrechterhaltung ihrer Abzugsfähigkeit bei der Gewinnermittlung [§ 4 (5) EStG]. Das sind vor allem:

- Geschenke
- Bewirtungskosten

### Spendensammlung

Gesetzliche Regelungen für eine Nachweispflicht für Spenden gegenüber Spender und Öffentlichkeit existieren nicht.

**Steuerlich** besteht bei der Vereinnahmung von Spenden nach § 50 EStDV (4) eine gesonderte Aufzeichnungspflicht. Es muss:

- eine Kopie der Zuwendungsbestätigung aufbewahrt werden
- bei Sachspenden und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand (Aufwandsspenden) aus den Aufzeichnungen die Grundlage für den bestätigten Wert der Zuwendung ersichtlich sein.

## 1.3. Gewinnermittlungsarten und Aufzeichnungspflichten

Wie bereits erwähnt, entscheidet die gesetzlich vorgeschriebene bzw. freiwillig gewählte Gewinnermittlungsart über die Wahl des geeigneten Aufzeichnungs- bzw. Buchführungssystems.

Nach dem Einkommensteuerrecht sind vier verschiedene Gewinnermittlungsarten bekannt:

|                 |  |
|-----------------|--|
| § 4 (1)<br>EStG | Allgemeiner Betriebsvermögensvergleich nach steuerrechtlichen Vorschriften für buchführungspflichtige Land- und Forstwirte sowie selbständig Tätige                          |
| § 5 (1)<br>EStG | Betriebsvermögensvergleich bei (buchführungspflichtigen) Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung |
| § 4 (3)<br>EStG | Einnahmen-Überschuss-Rechnung für nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige  |
| § 13 a<br>EStG  | Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte  |

Für Vereine kommen davon

- der Betriebsvermögensvergleich nach handelsrechtlichen Grundsätzen [§ 5 (1) EStG] sowie
- die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 (3) EStG

in Frage

Das entscheidende Kriterium für die Wahl der einen oder anderen Gewinnermittlungsart ist die Frage der Buchführungspflicht.

Daher ist zunächst die Frage, unter welchen Umständen für den Verein eine Buchführungspflicht begründet wird. Auskunft darüber gibt die Abgabenordnung.

### 3.3.1 Buchführungspflicht versus Aufzeichnungspflichten

Die steuerrechtlichen Vorschriften zur Buchführungspflicht sind in den §§ 140, 141 der Abgabenordnung verankert.

| § 140 AO   | § 141 AO  |
|--|---|
| <i>abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht</i>   | <i>originäre steuerliche Buchführungspflicht</i>  |
| Buchführungspflichtig sind jene Steuerpflichtige, die bereits nach anderen Gesetzen (insbesondere dem HGB) ohnehin Bücher zu führen haben (originäre handelsrechtliche Buchführungspflicht).   | Buchführungspflichtig sind gewerbliche Unternehmer (dazu gehören auch Vereine mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) sowie Land- und Forstwirte dann, wenn sie folgende Grenzen überschreiten: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Umsätze größer als 600.000 € im Kalenderjahr</li> <li>▪ oder Gewinn größer als 60.000 € im Wirtschaftsjahr</li> </ul>   |
| Nur wenn ein „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ erforderlich ist. Sie kann aber freiwillig gewählt werden (Kannkaufmann nach § 2 HGB).<br><br>Lediglich bei Vereinen, die nach anderen Gesetzen als dem HGB zur Buchführung verpflichtet sind, kann sich aus dieser Vorschrift eine auch steuerliche Buchführungspflicht ergeben<br>z. B.<br>- Lohnsteuerhilfvereine<br>- Pflegeeinrichtungen | Bei nicht gemeinnützigen Vereinen beziehen sich die genannten Grenzen auf den gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins.<br><br>Bei gemeinnützigen Vereinen beziehen sich die Grenzen lediglich auf den Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der Bereich des Zweckbetriebes bleibt unberücksichtigt.<br><br>In aller Regel werden neu gegründete Vereine unter den genannten Grenzen bleiben. Die Buchführungspflicht beginnt erst bei Überschreitung der Grenzen und zwar, wenn das Finanzamt es fordert.<br><br>Bei nur gelegentlicher Überschreitung o.g. Grenzen kann die Finanzbehörde nach § 148 AO eine Befreiung bewilligen. |

Nicht unerwähnt soll bleiben, dass ein Verein natürlich auch freiwillig Bücher führen und damit die Gewinnermittlungsart Betriebsvermögensvergleich nach § 5 (1) EStG wählen kann.

Da ein solcher Entschluss begründet sein sollte, werden im nachfolgenden Abschnitt die wesentlichsten Unterschiede zwischen diesen beiden Gewinnermittlungsarten aufgezeigt.

Nach folgendem Schema lassen sich die Aufzeichnungs- bzw. Buchführungspflichten zusammenfassen:

|   |   |
|---|---|
| Zivilrechtliche Aufzeichnungspflichten  |   |
| § 259 BGB                               | Einnahmen und Ausgaben  |
| § 260 BGB                               | Bestandsverzeichnis der Vermögensgegenstände                        |
| steuerrechtliche Aufzeichnungspflichten |   |
| § 63 AO                                 | zum Nachweis der Gemeinnützigkeit getrennt nach Tätigkeitsbereichen |
| § 140 AO                                | zivilrechtliche Aufzeichnungen auch für steuerliche Zwecke          |
| §§ 145-147 AO                           | Einhaltung allgemeiner Ordnungsvorschriften                         |
| förderrechtliche Aufzeichnungspflichten |   |
|   | Verwendungsnachweise  |
|   | Inventare   |

|  |                             |   |  |
|--|-----------------------------|---|--|
| kein freiwilliger Entschluss zur Buchführung     |                             | bei Überschreitung bestimmter Umsatz- oder Gewinn Grenzen infolge Mitteilung oder freiwilligem Entschluss zur Buchführung |  |
| Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und -ausgaben |                             | Buchführung über alle Geschäftsfälle  |  |
| im Rahmen einer Gewinnermittlung durch           |                             | im Rahmen einer Gewinnermittlung durch  |  |
| § 4 (3) EStG                                     | Einnahmen-Ausgaben-Rechnung | § 5 (1) EStG<br>§ 238 HGB ff  | Betriebsvermögensvergleich nach handelsrechtlichen Grundsätzen |

### 1.3.2 Gegenüberstellung von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EÜR) und Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung)

*Inhaltliche Unterscheidungsmerkmale (Auswahl)*

| Kriterium  | Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (auch: Einnahme-Überschuss-Rechnung E-Ü-R)  | Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung)   |
|--|---|---|
| Inventur   | keine Inventur  | Inventur gemäß § 240, 241 HGB   |
| Bilanz   | keine Bilanz, lediglich im Sinne eines Bestandsverzeichnisses der Vermögensgegenstände  | Bilanz in Anlehnung an Gliederungsvorschriften § 266 HGB, Aktivierung bzw. Passivierung der Vermögensgegenstände  |
| Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)                              | keine GuV, lediglich eine Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben als EÜR  | GuV in Anlehnung an Gliederungsvorschriften § 275 HGB, Ausweis von Aufwendungen und Erträgen im Sinne der nachfolgenden Feststellungen  |
| Behandlung der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (UV)       | Die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des UV (z. B. Waren) sind im Zeitpunkt ihrer Bezahlung als Betriebsausgabe zu behandeln   | Die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des UV (z. B. Waren) sind erst beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen (z. B. Verkauf) als Aufwand zu behandeln                                     |
| Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit sonstiger Einnahmen/Ausgaben  | Zufluss-/Abflussprinzip, entscheidend ist der Zeitpunkt der Zahlung (§ 11 EStG)   | Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, der Zeitpunkt der Zahlung ist unerheblich (§ 252 HGB)   |
| Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten                  | nicht notwendig, lediglich zum Zwecke einer Vermögensübersicht  | Forderungen und Verbindlichkeiten sind bei allen Kreditgeschäften mit ihrer Entstehung auszuweisen  |
| Notwendigkeit zeitlicher Erfolgsabgrenzung                     | keine, da Erfolgswirksamkeit in dem Jahr bewirkt wird, in dem die Zahlung erfolgt   | Aktive und passive Rechnungsabgrenzung sowie sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten, wenn das Jahr der Zahlung vom Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abweicht [§ 250 HGB, § 5 (5) EStG] |
| Bildung von Rückstellungen                                     | keine, da sich die Frage nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von Aufwendungen nicht stellt  | notwendig bzw. möglich in Abhängigkeit handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Einzelregelungen [§ 249 HGB, § 5 (3),(4) EStG]  |
| Behandlung der Umsatzsteuer                                    | Vereinnahmte Umsatzsteuer stellen Betriebseinnahmen, verauslagte Vorsteuer stellen Betriebsausgaben dar   | Umsatzsteuer und abzugsfähige Vorsteuer stellen keine Erträge oder Aufwendungen dar, sondern durchlaufende Posten   |
| Zusatz:<br>Behandlung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens | Die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist bei beiden Gewinnermittlungsarten ohne Auswirkung auf den Erfolg. Erfolgswirksam werden diese Anschaffungen erst mit der zeitanteiligen Abschreibung der Wirtschaftsgüter entsprechend ihrer Nutzung. |   |



|                  |   |
|------------------|---|
| gevermögens (AV) | Die Regeln über die Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einschließlich der nach dem Steuerrecht möglichen Sofortabschreibung für sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter gelten für beide Gewinnermittlungsarten |
|------------------|---|

#### Formelle Unterscheidungsmerkmale

|                             |  |  |
|-----------------------------|--|--|
| Kriterium                   | Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (auch: Einnahme-Überschuss-Rechnung E-Ü-R)<br>§ 4 (3) EStG   | Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung)<br>§ 5 (1) EStG  |
| Umfang der Aufzeichnungen   | Aufzeichnung lediglich bestimmter Arten und Gruppen von Geschäftsfällen<br>Beispielsweise:<br>Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben | Buchführung über alle Geschäftsfälle, die im Unternehmen (Verein) anfallen<br>Darüber hinaus beispielsweise: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Darlehensgeschäfte</li> <li>• Kreditgeschäfte im Waren- und Dienstleistungsverkehr</li> </ul>            |
| Qualität der Aufzeichnungen | vgl. § 146 AO  | Darüber hinaus: § 145 (1) AO bzw. § 238 (1) HGB<br>Forderung nach Überschaubarkeit der Buchführung für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit<br>Forderung nach Verfolgbarkeit der Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung |
| Form der Aufzeichnungen     | ohne nähere Festlegungen, in der Regel geordnet nach Einnahmen und Ausgaben  | in vorgeschriebener Form in Büchern (Grund- und Hauptbuch), unter Verwendung von Konten, unterteilt nach Soll und Haben  |

## 1.4. Haftung des Vorstands

Die Pflicht zur Buchhaltung und Abgabe von Steuererklärungen liegt generell beim Vorstand als gesetzlichem Vertreter des Vereins.

Die *Mitgliederversammlung* hat gegenüber dem Vorstand die Möglichkeit zivilrechtlich vorzugehen, wenn die Rechnungslegungspflichten nicht erfüllt werden.

Dem *Finanzamt* steht eine Reihe von Mitteln zur Verfügung, um auf eine Vernachlässigung der steuerlichen Pflichten zu reagieren:

- die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen
- die Erhebung von Säumniszuschlägen

Hinzu kommen strafrechtliche Konsequenzen und eine private Inhaftungnahme der Vorstandsmitglieder.

Für *Steuerverkürzung* durch unrichtige oder unvollständige Angaben kann eine Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren verhängt werden. Leichtfertige Steuerverkürzung wird als Ordnungswidrigkeit behandelt.

Straf- und ordnungsrechtlich relevant sind folgende steuerlichen Pflichten: