

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** zur

Rechnungslegung der Vereine

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 19. April 2021 als Neufassung der Stellungnahme KFS/RL 19)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich	2
2. Zu definierende Begriffe	3
2.1. Gewöhnliche Einnahmen und Ausgaben	3
2.2. Mitgliedsbeiträge	3
2.3. (Öffentliche) Subventionen	3
2.4. Spenden und sonstige Zuwendungen	3
2.5. Verbindlichkeiten	4
3. Einfache Rechnungslegung nach § 21 VerG (Kleiner Verein)	4
4. Qualifizierte Rechnungslegung nach § 22 VerG	6
4.1. Mittelgroßer Verein	6
4.2. Großer Verein	8
4.3. Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung	9
4.4. Darstellung des Eigenkapitals	9
5. Rechnungslegungsübergang bei Überschreiten/Unterschreiten der Schwellen- werte	10
5.1. Übergang von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf eine qualifizierte Rechnungslegung	10
5.2. Übergang von der Rechnungslegung nach dem UGB auf eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung	10
6. Anwendungszeitpunkt	10
Anlage 1: Beispiel für den Ausweis der Erträge und Aufwendungen bei Vereinen im Anhang (Variante 1)	11
Anlage 2: Beispiel für den Ausweis der Erträge und Aufwendungen bei Vereinen im Anhang (Variante 2)	12

1. Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich

- (1) Das vorliegende Fachgutachten befasst sich mit den Bestimmungen der §§ 21 und 22 Vereinsgesetz 2002 (VerG) und behandelt davon abgeleitet Anforderungen und Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Vereinen.
- (2) Die wesentlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung von Vereinen in Österreich finden sich im Vereinsgesetz 2002 in den §§ 21 und 22. Gemäß § 21 Abs. 1 VerG hat das Leitungsorgan dafür Sorge zu tragen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist. Es hat ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten, insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahrs hat das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen, wenn nicht gemäß § 22 VerG umfangreichere Rechnungslegungspflichten bestehen.
- (3) Das VerG sieht für Vereine eine gestaffelte Rechnungslegungsverpflichtung vor. Die folgende Tabelle zeigt die gesetzlichen Größenklassen samt Kriterien zur Einstufung der Vereinsgröße:

	klein	mittelgroß	groß
Regelung in	§ 21 VerG	§ 22 Abs. 1 VerG	§ 22 Abs. 2 VerG
Gewöhnliche Einnahmen/Ausgaben	Bis € 1 Mio.	Über € 1 Mio. bis € 3 Mio.	Über € 3 Mio.
Publikumsspenden	Bis € 1 Mio.	Bis € 1 Mio.	Über € 1 Mio.
Rechnungslegung/ Gewinnermittlung	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Vermögensübersicht	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 190–216 UGB)	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang (§ 22 Abs. 2 VerG und §§ 190–242 UGB)
Rechnungsjahr	abweichend möglich	abweichend möglich	abweichend möglich
Kontrolle	Zwei Rechnungsprüfer	Zwei Rechnungsprüfer	Abschlussprüfer übernimmt die Aufgaben der Rechnungsprüfer

Tabelle 1: Größenklassen der Vereine

- (4) Für die Bestimmung der Vereinsgröße ist die Höhe der gewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben bzw. der im Publikum gesammelten Spenden maßgeblich und nicht die Mitgliederzahl, die Anzahl von Zweigvereinen oder jene der Arbeitnehmer.
- (5) Die Bestimmungen für die jeweilige Größenklasse sind ab dem darauffolgenden Rechnungsjahr anzuwenden, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren der Schwellenwert über- bzw. unterschritten wurde (§ 22 Abs. 1 VerG) bzw. wenn in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren zumindest einer der Schwellenwerte über- bzw. beide Schwellenwerte unterschritten wurden (§ 22 Abs. 2 VerG).
- (6) Die Rechnungslegungsbestimmungen des Vereinsgesetzes gehen gemäß § 189 Abs. 3 UGB als Sonderbestimmungen den Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches vor. Einzelne rechnungslegungsrelevante Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches sind sinngemäß anzuwenden.

2. Zu definierende Begriffe

2.1. Gewöhnliche Einnahmen und Ausgaben

- (7) Gewöhnliche Einnahmen und Ausgaben sind solche, die über Jahre hin in bestimmter Regelmäßigkeit anfallen. Außergewöhnlichkeit besteht bei unregelmäßigen Zuwendungen, z.B. aus Vermächtnissen, oder bei unregelmäßigen Ausgaben.
- (8) Bei der Auslegung des Begriffs „gewöhnlich“ ist sinngemäß § 231 UGB in der Fassung vor 2015 heranzuziehen, wonach – sofern keine Außergewöhnlichkeit nach § 233 UGB in der Fassung vor 2015 vorliegt – alle Erträge und Aufwendungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen sind. Die in § 22 Abs. 2 VerG genannten Einnahmen (Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit) sind üblicherweise als gewöhnliche Einnahmen zu qualifizieren. Bei der Beurteilung der Gewöhnlichkeit ist auf die Tätigkeit des Vereins abzustellen. Auch die Häufigkeit von Einnahmen und Ausgaben kann dabei zu berücksichtigen sein. Bei Verstößen gegen die Statuten des Vereins oder gegen den Vereinszweck liegt jedenfalls eine Außergewöhnlichkeit von Geschäftsfällen vor.
- (9) Bei einem bilanzierenden Verein können zur Beurteilung der Größenkriterien nicht nur die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben, sondern auch die gewöhnlichen Erträge oder Aufwendungen herangezogen werden. Hierbei sind die außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen als Davon-Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang gesondert auszuweisen.
- (10) Zu den Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit zählen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch einen Betrieb veranlasst sind, und alle Ausgaben bzw. Aufwendungen, welche sich auf eine wirtschaftliche Tätigkeit des Vereins zurückführen lassen.

2.2. Mitgliedsbeiträge

- (11) Mitgliedsbeiträge werden aufgrund einer Mitgliedschaft, jedoch nicht basierend auf einer konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet. Mitgliedsbeiträge zählen zu den gewöhnlichen Einnahmen.

2.3. (Öffentliche) Subventionen

- (12) Subventionen sind Zuschüsse, Beihilfen, Prämien, Ausgleichsbeträge, Förderungen etc., meist in Form von Geld, oder Sachleistungen, die von öffentlicher Hand gewährt werden. Der Subvention muss ein förderungswürdiges Verhalten bzw. ein förderungswürdiger Zweck zu Grunde liegen.
- (13) Subventionszusagen sind, wie auch ausstehende Mitgliedsbeiträge, als Forderungen auszuweisen, wenn sie dem Grunde nach als Vermögensgegenstände zu werten und werthaltig sind. Zur Frage des Zeitpunkts der Erfassung sowie der Bilanzierbarkeit wird im Speziellen auf AFRAC 6 verwiesen.

2.4. Spenden und sonstige Zuwendungen

- (14) Spenden sind freiwillige Geld- oder Sachzuwendungen. Spenden können zweckgewidmet sein oder dem Verein ohne konkret vorgesehene Widmung zukommen. Unter

den Begriff Spenden fallen auch Sponsorzahlungen, welche nur eine geringe Werbewirkung zur Folge haben.

- (15) Erbschaften sind unter Spenden und sonstigen Zuwendungen auszuweisen und können mit oder ohne Zweckbindung gewährt werden. Sie sind mit dem beizulegenden Wert im Zeitpunkt des Zugangs anzusetzen.
- (16) Bei den Spenden sind Publikumsspenden und andere Spenden zu unterscheiden und getrennt voneinander zu betrachten. Publikumsspenden sind solche, die bei Spendensammelaktionen vereinnahmt werden, z.B. Erlagscheinaktionen, Straßensammlungen oder Fernsehaufrufe. Legate, Vermächtnisse, Schenkungen oder ähnliche Zuwendungen fallen nicht darunter und werden zu den sonstigen Zuwendungen gerechnet.
- (17) Zeitspenden sind ehrenamtliche Tätigkeiten für den Verein. Sie sind – unabhängig davon, ob sie von Mitgliedern oder Vereinsfremden erbracht werden – nicht im Rechnungswesen zu erfassen. Nutzungseinlagen sind ebenfalls nicht im Rechnungswesen zu erfassen.

2.5. Verbindlichkeiten

- (18) Verbindlichkeiten sind jenes Kapital einer Organisation, welches auf Grundlage von schuldrechtlichen Normen zur Verfügung gestellt wird, kündbar und befristet ist und einen Rückzahlungsanspruch des Kapitalgebers begründet. Dieser Rückzahlungsanspruch ist zwar bei öffentlichen Zuwendungen gegeben, wenn sie keine widmungsgemäße Verwendung finden, nicht aber bei Spenden oder Legaten, da diese in der rechtlichen Verfügungsmacht des Vereins stehen. Eine vom Spender auferlegte Verpflichtung kann nicht mit einer Zahlungsverpflichtung einer Verbindlichkeit gleichgesetzt werden. Es kann sich bei entsprechender Zweckwidmung jedoch beim bilanzierenden Verein die Notwendigkeit der Darstellung eines Sonderpostens für noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen ergeben (vgl. Rz (36)).

3. Einfache Rechnungslegung nach § 21 VerG (Kleiner Verein)

- (19) Kleine Vereine nach § 21 VerG sind jene Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen und Ausgaben in einem Rechnungsjahr € 1 Mio. nicht übersteigen. Die Aufzeichnungs- oder Buchführungs- bzw. Rechnungslegungspflicht beginnt bereits beim ersten Geschäftsvorfall, z.B. mit der Eröffnung eines Bankkontos, eventuell noch vor Errichtung. Neu gegründete Vereine sind immer kleine Vereine.
- (20) § 21 Abs. 1 VerG verlangt, dass das Leitungsorgan zum Ende des Rechnungsjahrs, welches nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss und zwölf Monate nicht überschreiten darf, innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht aufstellt. Diese muss auf ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben beruhen, d.h. die Aufzeichnungen müssen laufend, zeitgerecht, richtig, vollständig, geordnet und nachvollziehbar erfolgen.
- (21) Folgende Mindestgliederung für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird empfohlen:

A. Einnahmen
1. Spenden und sonstige Zuwendungen
a. Ungewidmet
b. Gewidmet
2. Mitgliedsbeiträge
3. Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit
4. Subventionen
5. Sonstige Einnahmen
a. Vermögensverwaltung
b. Andere sonstige Einnahmen
B. Ausgaben
1. Leistungen für statutarisch festgelegte Zwecke
2. Spendenwerbung
3. Verwaltungsausgaben
4. Investitionen
5. Sonstige Ausgaben

Tabelle 2: Übersicht Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

- (22) In die Vermögensübersicht sind, um die Finanzlage gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 VerG rechtzeitig und hinreichend erkennbar zu machen, zumindest folgende kurzfristig verwertbare Vermögensgegenstände und sämtliche Verbindlichkeiten aufzunehmen, zu bewerten und gesondert auszuweisen:
- Vorräte
 - Forderungen
 - Wertpapiere
 - Kassa, Guthaben bei Kreditinstituten
 - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - Lieferverbindlichkeiten und andere Verbindlichkeiten
- Ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) müssen nicht aufgenommen werden.
- (23) Entgeltlich erworbene zur Veräußerung bestimmte Vorräte sind zu den Anschaffungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden Wert (voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich Verkaufskosten) zu bewerten. Unentgeltlich erworbene zur Veräußerung bestimmte Vorräte sind mit dem beizulegenden Wert (voraussichtlicher Verkaufspreis abzüglich Verkaufskosten) zu bewerten.
- (24) Immaterielles Anlagevermögen und Sachanlagen (mit Ausnahme geringwertiger Vermögensgegenstände (§ 204 Abs. 1a UGB)) sowie Finanzanlagen sind jedenfalls mengenmäßig anzuführen; eine Bewertung ist nicht zwingend erforderlich. Werden Anlagen nicht bewertet, sind die Ausgaben zur Anschaffung von Anlagen und die Einnahmen aus der Veräußerung von Anlagen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert auszuweisen.
- (25) Für die in der Vermögensübersicht angegebenen Werte sind die angewendeten Grundsätze der Wertermittlung in Erläuterungen anzuführen.

- (26) Es ist zulässig, dass ein kleiner Verein in seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anstelle der Ausgaben für die Anschaffung von Gegenständen des Anlagevermögens Abschreibungen vom Anlagevermögen aufnimmt, wenn
- die Rechnung als adaptierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezeichnet wird und
 - in der Vermögensübersicht die Entwicklung des Anlagevermögens im Rechnungsjahr dargestellt wird (Anlagenspiegel).
- (27) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Organmitgliedern sind gesondert auszuweisen.
- (28) Wesentliche Verpflichtungen aufgrund von nicht erfüllten Auflagen bei zweckgewidmeten Zuwendungen sowie künftig fällig werdende Verpflichtungen, insbesondere gegenüber Arbeitnehmern (z.B. die fiktiven Abfertigungsverpflichtungen am Abschlussstichtag), und wesentliche Risiken (z.B. Prozessrisiken) sind in die Vermögensübersicht aufzunehmen.
- (29) Die Vermögensübersicht kann in Staffel- oder Kontoform aufgestellt werden.
- (30) Das maßgebende Regelwerk zur Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Vermögensübersicht ist vom Leitungsorgan schriftlich festzuhalten. Die Erstellung eines Anhangs ist nicht erforderlich.
- (31) Kleine Vereine nach § 21 VerG können freiwillig einen Jahresabschluss aufstellen, sich also an den strengeren Vorschriften für mittelgroße oder große Vereine nach § 22 VerG orientieren.

4. Qualifizierte Rechnungslegung nach § 22 VerG

4.1. Mittelgroßer Verein

- (32) Wenn die gewöhnlichen Einnahmen oder die gewöhnlichen Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren zwischen den Schwellenwerten € 1 Mio. und € 3 Mio. liegen, ist vom Verein ein Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) unter sinngemäßer Anwendung der relevanten UGB-Bestimmungen aufzustellen. Bei solch einem bilanzierungspflichtigen Verein werden somit im Rechnungswesen nicht (nur) die Einnahmen und Ausgaben, sondern die Erträge und Aufwendungen erfasst. Wenn in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben unter € 1 Mio. fallen, entfällt die verpflichtende Aufstellung eines Jahresabschlusses.
- (33) Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist gemäß § 22 Abs. 1 VerG die Aufstellung eines Anhangs oder Lageberichts nicht notwendig. Die Angabe von Vorjahreswerten im Jahresabschluss ist nicht gesetzlich vorgeschrieben, allerdings empfiehlt sich deren Anführung zum besseren Verständnis der Entwicklung des Vereins.
- (34) Die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses angewendeten Grundsätze der Wertermittlung sind in Erläuterungen anzuführen.
- (35) Werden dem Verein mit einer Zweckwidmung versehene Vermögensgegenstände (körperliche Vermögensgegenstände, aber auch Finanzmittel mit der Auflage, damit bestimmte Vermögensgegenstände anzuschaffen oder bestimmte Aufwendungen zu

decken) zugewendet, sind die mit der Auflage zugewendeten Spenden- oder Subventionsbeträge in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen, wobei eine Schätzung des Werts der körperlichen Vermögensgegenstände im Zeitpunkt der Zuwendung vorzunehmen ist.

- (36) Soweit die Auflagen für zweckgebundene Spenden und Zuwendungen am Abschlussstichtag noch nicht erfüllt sind, ist in die Bilanz ein Passivposten aufzunehmen, der als gesonderter Hauptposten vor den Verbindlichkeiten („Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen“) oder im Rahmen der Passiven Rechnungsabgrenzungsposten gesondert („Noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen“) auszuweisen ist.
- (37) In der Gewinn- und Verlustrechnung sollen die in den einzelnen Rechnungsjahren gewährten Zuwendungen ersichtlich gemacht werden; dies wird dadurch erreicht, dass die mit einer Auflage versehenen Zuwendungen brutto ausgewiesen und die in der Bilanz passivierten Beträge davon offen abgezogen werden.
- (38) Wenn die Auflagen in einem Folgejahr erfüllt werden, ist der Passivposten zugunsten des Jahresergebnisses aufzulösen. Der dabei entstehende Ertragsposten kann als „Ertrag aufgrund der Erfüllung von Widmungsauflagen aus Vorjahren“ bezeichnet werden; er ist in die Postengruppe „Spenden und sonstige Zuwendungen“ einzubeziehen. Die Zuweisung zum Passivposten „Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen“ ist mit der Verwendung von Beträgen aus der Auflösung dieses Postens zu saldieren.
- (39) Wenn körperliche Vermögensgegenstände mit einer Zweckwidmung zugewendet oder aus mit einer Auflage versehenen Finanzmitteln angeschafft werden, sind in der Bilanz des Vereins Passivposten in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten bzw. jener Teile der Anschaffungskosten, die aus den mit einer Auflage versehenen Finanzmitteln gedeckt werden, mit der Bezeichnung „Zweckgebundene Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ zu bilden. Diese Passivposten sind nach Maßgabe der planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibungen der betreffenden Anlagegegenstände bzw. im Zeitpunkt des Abgangs dieser Anlagegegenstände aufzulösen.
- (40) Wenn aufgrund der Formulierung einer Auflage bei einer Zuwendung feststeht, dass die Auflage mit einem geringeren Betrag als dem Zuwendungsbetrag vollständig erfüllt wurde, ist es in der Regel zulässig, den gesamten Passivposten in dem Rechnungsjahr, in dem die Auflage erfüllt wurde, erfolgserhöhend in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ertrag aus der Auflösung des Passivpostens und den Aufwendungen für die Erfüllung der Auflage geht in das Ergebnis und damit in das Reinvermögen des Vereins ein.
- (41) Durch diese Art der Bilanzierung wird erreicht, dass
- in der Gewinn- und Verlustrechnung die gesamten in den einzelnen Rechnungsjahren gewährten Zuwendungen ersichtlich gemacht werden,
 - die mit einer Auflage versehenen Zuwendungen in das Ergebnis jener Rechnungsjahre eingehen, in denen die entsprechenden Aufwendungen getätigt bzw. in denen aufgrund der entsprechenden Anschaffungen Zuweisungen an den Passivposten „Zweckgebundene Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ erfolgen, und
 - die Abschreibungen der und die Ergebnisse aus dem Abgang der durch zweckgewidmete Finanzierungsbeiträge finanzierten Anlagegegenstände durch die Erträge aus der Auflösung des Passivpostens „Zweckgebundene Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ ausgeglichen bzw. berichtigt werden.

- (42) Wie bei kleinen Vereinen ist auch bei mittelgroßen Vereinen die Möglichkeit gegeben, sich freiwillig einer strengeren Rechnungslegungsanforderung zu unterwerfen.

4.2. Großer Verein

- (43) Sobald in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben mehr als € 3 Mio. betragen oder das jährliche Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden den Betrag von € 1 Mio. übersteigt, handelt es sich um einen großen Verein. Dies gilt so lange, bis die genannten Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten werden.
- (44) Nach den Regelungen des VerG unterliegt ein großer Verein der Verpflichtung zur Aufstellung eines erweiterten Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) samt vereinsspezifischen Erläuterungen und Anlagenspiegel. Für die Aufstellung des erweiterten Jahresabschlusses gelten zusätzlich zu den §§ 190 bis 193 Abs. 1 und 193 Abs. 3 bis 216 UGB die §§ 222 bis 234, 236 bis 240 und 242 Abs. 2 bis 4 UGB sinngemäß. Für die größenabhängigen Erleichterungen sind die Größenklassen des § 221 UGB maßgeblich. Als Umsatzerlöse sind die Umsatzerlöse i.S.d. § 189a Z 5 UGB heranzuziehen. Das bedeutet, dass die Umsatzerlöse nicht mit den gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben gleichzusetzen sind. Ein Lagebericht ist nicht erforderlich.
- (45) Im Anhang sind die wichtigsten Einnahmequellen (Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit) und die ihnen jeweils zugeordneten Aufwendungen auszuweisen (siehe Anlagen 1 und 2).
- (46) Die Zuordnung von Aufwendungen zu den Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit kann nach den Grundsätzen, die im Falle einer Besteuerung dieser Einkünfte zu beachten sind, vorgenommen werden.
- (47) Die Zuordnung von Aufwendungen zu den Spenden muss mit der Zielsetzung, die beim Sammeln der Spenden den Spendern gegenüber bekanntgegeben wurde, in Einklang stehen. Neben den Beträgen, die den Begünstigten unmittelbar zufließen, können in die aus den Spenden gedeckten Aufwendungen auch angemessene Aufwendungen für das Sammeln und Verwalten der Spenden einbezogen werden.
- (48) Die Zuordnung von Aufwendungen zu den öffentlichen Subventionen ist nach den Regeln, die bezüglich der Verwendung der Subventionen bestehen, vorzunehmen.
- (49) Die Erträge aus zweckgewidmeten Spenden und sonstigen Zuwendungen enthalten auch die Veränderungen des Passivpostens für noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen (Ertrag aufgrund der Erfüllung von Widmungsaufgaben aus Vorjahren abzüglich Zuführung an den Passivposten für noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen).
- (50) Zu den Aufwendungen, die den Zuwendungen zugeordnet werden, zählen neben laufenden Aufwendungen auch Anschaffungskosten von Gegenständen des Anlagevermögens, die aufgrund der mit den Zuwendungen verbundenen Auflagen angeschafft werden (= Zuweisungen an den Passivposten für zweckgebundene Finanzierungsbeiträge).

- (51) Alle verbleibenden Aufwendungen (insbesondere die Aufwendungen für den Vereinsbetrieb) gelten als den Mitgliedsbeiträgen zugeordnet; sie können im Anhang auch als gesonderter Block von Aufwendungen, die keinen anderen Erträgen zuzuordnen sind, ausgewiesen werden.
- (52) Die den Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit, den Spenden, den öffentlichen Subventionen und den sonstigen Zuwendungen zugeordneten Aufwendungen sowie die Veränderungen des Passivpostens für noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen und der Passivposten für zweckgebundene Finanzierungsbeiträge sind im Anhang zu erläutern; Aufwendungen für das Sammeln und Verwalten von Spenden, die den aus den Spenden gedeckten Aufwendungen zugeordnet werden, sind im Anhang gesondert anzuführen.
- (53) In den Anhangangaben über Organe sind neben statutarischen Leitungsorganen auch Geschäftsführer anzuführen, falls solche vorhanden sind.
- (54) Zur Darstellung von Verpflichtungen im Zusammenhang mit zweckgewidmeten Zuwendungen wird auf die Randzahlen (36) bis (41) verwiesen. Im Anhang sind die Entwicklung der Verpflichtungen für noch nicht widmungsgemäß verwendete Zuwendungen und jene des Passivpostens für zweckgewidmete Finanzierungsbeiträge darzustellen.

4.3. Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung

- (55) Im VerG wird auf eine sinngemäße Anwendung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen abgestellt. Dies zeigt sich u.a. daran, dass die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB keine Posten für Mitgliedsbeiträge, Spenden und Subventionen kennt. Ein gesonderter Ausweis der genannten Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung ist erforderlich.

4.4. Darstellung des Eigenkapitals

- (56) Folgende Gliederung des Eigenkapitals wird empfohlen:

1. Vereinskaptal
a. Vereinskaptal zum 01.01. (bzw. Anfang des jeweiligen Rechnungsjahrs)
b. Jahresergebnis
c. Vereinskaptal zum 31.12. (bzw. Ende des jeweiligen Rechnungsjahrs) (= Nettover-einsvermögen)
2. Rücklagen
a. Statutengemäße Rücklagen
– Davon gewidmet
b. Sonstige Rücklagen
– Davon gewidmet (unter anderem Projektrücklagen)

- (57) Die Entwicklung des Vereinskaptals kann in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden.
- (58) Die Bildung von Rücklagen ist erlaubt. Diese können z.B. Personalkosten, Aufwen-dungen für die Auflösung von Verträgen und anderen Verpflichtungen bzw. eine Re-servenbildung im Ausmaß der Aufwendungen für die Abwicklung des Vereins bzw. einer im Verhältnis zum durchschnittlichen Finanzbedarf angemessenen Reserve umfassen.

- (59) Es kann auch eine Bildung von Projektrücklagen vorgenommen werden. Bei Projektrücklagen muss auf eine dem statutarischen Zweck zugutekommende Verwendung abgestellt werden sowie ein ausreichender Nachweis zur geplanten Verwendung erfolgen.

5. Rechnungslegungsübergang bei Überschreiten/Unterschreiten der Schwellenwerte

5.1. Übergang von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf eine qualifizierte Rechnungslegung

- (60) Im Rahmen des Übergangs auf eine qualifizierte Rechnungslegung (vgl. Abschnitt 4.) ist zum Beginn des Rechnungsjahrs eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, die alle Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und den Bilanzierungs- und Bewertungsregeln des § 22 VerG i.V.m. den dort zitierten, sinngemäß anzuwendenden Regelungen des UGB zu entsprechen hat.
- (61) Wenn diesbezügliche Unterlagen vorhanden sind, sind die Vermögensgegenstände mit den Anschaffungskosten bzw. den von diesen durch Abzug planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen abgeleiteten Restwerten zu bewerten; falls die Nutzungswerte niedriger sind, sind diese anzusetzen. Wenn keine Anschaffungswerte bekannt sind, sind die Wertansätze durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln (Hinweis auf § 202 Abs. 1 UGB). Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 204 Abs. 1a UGB) können unbewertet bleiben. Rückstellungen und Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.
- (62) Für mit einer Auflage versehene Zuwendungen, die noch nicht widmungsgemäß verwendet worden sind, ist in die Eröffnungsbilanz ein Passivposten für zweckgewidmete Zuwendungen aufzunehmen (vgl. Rz (36)).
- (63) Die Differenz zwischen Vermögensgegenständen sowie aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einerseits und Rückstellungen, Verbindlichkeiten sowie passiven Rechnungsabgrenzungsposten andererseits stellt das Eigenkapital dar (vgl. Rz (56)).
- (64) Die gewählten Wertansätze sind zu erläutern.
- (65) In der Schlussbilanz des Rechnungsjahrs sind die Werte der Eröffnungsbilanz als Vergleichswerte darzustellen (vgl. Rz (33)).

5.2. Übergang von der Rechnungslegung nach dem UGB auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

- (66) Die Fortführung der Bilanzwerte in der Vermögensübersicht wird empfohlen.

6. Anwendungszeitpunkt

- (67) Dieses Fachgutachten ist auf Rechnungsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 30. Juni 2021 enden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Anlage 1: Beispiel für den Ausweis der Erträge und Aufwendungen bei Vereinen im Anhang (Variante 1)

Der Ausweis der Erträge und der zugehörigen Aufwendungen im Anhang könnte bei Vereinen beispielsweise wie folgt aussehen (Variante 1):

	Erträge in EUR	Zuordenbare Aufwendungen in EUR
Erträge aus wirtschaftlichen Tätigkeiten		
Mitgliedsbeiträge		
Subventionen		
Spenden und sonstige Zuwendungen		

Anlage 2: Beispiel für den Ausweis der Erträge und Aufwendungen bei Vereinen im Anhang (Variante 2)

Der Ausweis der Erträge und der zugehörigen Aufwendungen im Anhang könnte bei Vereinen beispielsweise wie folgt aussehen (Variante 2):

	<i>Wirtschaftliche Tätigkeit I</i>	<i>Wirtschaftliche Tätigkeit II</i>	Mitgliedsbeiträge	Subventionen	Spenden und sonstige Zuwendungen
Erträge					
Materialaufwand, Fremdleistungen					
Personalaufwand					
Sonstige betriebliche Aufwendungen					
Ergebnis					