



MASTERARBEIT/MASTERTHESIS

Titel der Masterarbeit/Title of the Masterthesis

Fund-Accounting – eine Methode zur transparenten
Darstellung der Verwendung von zweckgebundenen
Mitteln in Sportvereinen

verfasst von/submitted by

Jakob Scherzenlehner, BSc

angestrebter akademischer Grad/in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt/
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt/
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von/Supervisor:

ao. Univ.-Prof. Dr. Schaffhauser-Linzatti

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	III
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	IV
1 EINLEITUNG	1
2 RAHMENBEDINGUNGEN IN ÖSTERREICH LAUT VEREINSGESETZ 2002	5
2.1 VEREINSGRUNDLAGEN UND VEREINSMERKMALE.....	5
2.2 STRUKTUREN VON VEREINEN	8
2.3 ORGANE VON VEREINEN	10
3 RECHNUNGSLEGUNG UND BESTEuerung VON SPORTVEREINEN.....	12
3.1 VEREINSEINNAHMEN UND -AUSGABEN LAUT VEREINSGESETZ	12
3.2 BESTEuerung VON SPORTVEREINEN	17
3.2.1 <i>Besteuerung gemeinnütziger Sportvereine laut BAO</i>	<i>18</i>
3.2.2 <i>Besteuerung gemeinnütziger Vereine mit wirtschaftlichen Tätigkeiten.....</i>	<i>19</i>
3.2.3 <i>Besteuerung von Spenden und Subventionen.....</i>	<i>22</i>
3.3 RECHNUNGSLEGUNG GEMÄß VERG 2002	24
3.3.1 <i>Rechnungslegungsanforderungen an Vereine und die Auswirkungen der unterschiedlichen Größenklassen</i>	<i>24</i>
3.3.2 <i>Rechnungslegungsvorschriften zu Spenden und Subventionen.....</i>	<i>26</i>
3.3.3 <i>Vereinsspezifische Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Sportvereinen.....</i>	<i>33</i>
4 FUND-ACCOUNTING: EINE METHODE ZUR TRANSPARENTEN BEHANDLUNG VON ZWECKGEBUNDENEN SPENDEN UND FÖRDERUNGEN..	36
4.1 GRUNDLAGEN DES FUND-ACCOUNTINGS	36
4.2 DER EINSATZ VON FUND-ACCOUNTING IN AUSGEWÄHLTEN LÄNDERN.....	39
4.2.1 <i>Fund-Accounting in Großbritannien</i>	<i>40</i>
4.2.2 <i>Fund-Accounting in der Schweiz</i>	<i>44</i>
4.2.3 <i>Vergleich der Rahmenkonzepte Swiss GAAP FER 21 mit SORP FRS 102</i>	<i>48</i>
5 THEORETISCHE ANWENDUNG VON FUND-ACCOUNTING	52
5.1 ANWENDUNG AUF BASIS DER EINNAHMEN- UND AUSGABENRECHNUNG	53
5.2 ANWENDUNG AUF BASIS DER DOPPELTEN BUCHFÜHRUNG.....	55
5.3 MÖGLICHE PRAKTISCHE UMSETZUNG VON FUND-ACCOUNTING IN ÖSTERREICH	57

5.3.1	<i>Mögliche praktische Umsetzung von Fund-Accounting in Österreich auf Basis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung</i>	58
5.3.2	<i>Mögliche praktische Umsetzung von Fund-Accounting in Österreich auf Basis der doppelten Buchführung</i>	61
6	EMPIRISCHE STUDIE ZUR FESTSTELLUNG DER NOTWENDIGKEIT VON FUND- ACCOUNTING IN ÖSTERREICH	66
6.1	FORSCHUNGSaufbau	66
6.2	METHODIK ZU LEITFRAGENINTERVIEWS	67
6.3	PRINZIPIEN DES LEITFADENINTERVIEWS	67
6.4	LEITFADEN DER INTERVIEWS UND ÜBERSICHT ÜBER DIE INTERVIEWTEN EXPERTEN	69
6.5	RAHMENBEDINGUNGEN DER INTERVIEWS	70
6.6	ANALYSE DER EMPIRISCHEN STUDIE	70
6.6.1	<i>Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein – Status quo</i>	71
6.6.2	<i>Mögliche Anwendung von Fund-Accounting in österreichischen Sportvereinen</i>	77
7	FAZIT	81
	LITERATURVERZEICHNIS	VI
	ANHANG	XIII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
BAO	Bundesabgabenordnung
Bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EStG	Einkommenssteuergesetzbuch
GAAP	General Accepted Accounting Principals
GewO	Gewerbeordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
iHv	in Höhe von
KES	Kapitalertragsteuer
KöSt/KSt	Körperschaftssteuer
L+L	Lieferung und Leistung
NPO	Non-Profit-Organisation
SoFA	Statement of financial activities
SORP	Statement of Recommended Practice
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USA	United States of America
USt	Umsatzsteuer
VerG	Vereinsgesetz

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Strukturen von Vereinen.....	8
Abbildung 2: Übersicht Vereinsorgane	10
Abbildung 3: Übersicht der Besteuerung.....	22
Abbildung 4: Größenklassen Vereine (vgl. Steinwandtner, M. (2011), S.241).....	25
Abbildung 5: Buchungssatz Geldspende ohne Zweckbindung	28
Abbildung 6: Buchungssatz Sachspende ohne Zweckbindung	28
Abbildung 7: Buchungssatz Geldspende mit Zweckbindung.....	28
Abbildung 8: Buchungssatz Sachspende mit Zweckbindung.....	29
Abbildung 9: Übersicht der relevanten Konten - Spenden	29
Abbildung 10: Übersicht Zuschussarten (vgl. Steinwandtner, M. (2011), S.362).....	30
Abbildung 11: Buchungssatz nicht rückzahlbarer Investitionszuschuss	31
Abbildung 12: Buchungssatz nicht rückzahlbarer Aufwandszuschuss	31
Abbildung 13: Buchungssatz bedingt rückzahlbarer Investitionszuschuss	32
Abbildung 14: Buchungssatz unbedingt rückzahlbarer Investitionszuschuss	32
Abbildung 15: Übersicht der relevanten Konten - Subventionen.....	33
Abbildung 16: Aufbau Fund-Accounting (vgl. Marik, M. (1997), S. 187)	38
Abbildung 17: Vergleich Rechnungslegungskonzepte.....	48
Abbildung 18: Vergleich Bestandteile.....	50
Abbildung 19: Vergleich Fund-Accounting	51
Abbildung 20: Aufbau Einnahmen-Ausgaben-Rechnung laut VerG 2002	53
Abbildung 21: Einnahmen- und Ausgabenrechnung Fund-Accounting.....	54
Abbildung 22: Aufbau GuV – Status Quo.....	55
Abbildung 23: Aufbau Bilanz – Status Quo	55
Abbildung 24: Aufbau Cashflow – Status Quo	55
Abbildung 25: Bilanz Fund-Accounting.....	56
Abbildung 26: GuV Fund-Accounting	56
Abbildung 27: Cashflow Fund-Accounting.....	57
Abbildung 28: Übersicht Fund-Accounting Einnahmen- und Ausgabenrechnung	58
Abbildung 29: Übersicht Fund-Accounting Bilanz 1.1.2017	61
Abbildung 30: Übersicht Fund-Accounting GuV 2017.....	62
Abbildung 31: Übersicht Fund-Accounting Cashflow-Rechnung 2017.....	64
Abbildung 32: Übersicht Fund-Accounting Bilanz 31.12.2017	65

Abbildung 33: Übersicht Interviews.....	69
Abbildung 34: Übersicht Einteilung Nebenforschungsfragen.....	71

1 Einleitung

„Sport has the power to change the world. It has the power to inspire. It has the power to unite people in a way that little else does. It speaks to youth in a language they understand. Sport can create hope where there once was only despair.”¹

Das angeführte Zitat von Nelson Mandela veranschaulicht die zentrale Rolle des Sports für die Gesellschaft. Vor allem die Jugend findet für ihre ersten sportlichen Aktivitäten in Sportvereinen eine erste Anlaufstelle verschiedene Sportarten kennenzulernen. Jedoch wesentlich ist auch, dass Sportvereine eine notwendige Plattform in einer Gesellschaft darstellen, die jeweiligen Sportarten auszuüben.

Aufgrund der zentralen Rolle des Sports als gesellschafts-, sozial- sowie gesundheitspolitische Funktion fördert Österreich Sportvereine und -verbände. Die Förderung kann einerseits über Fördergelder und andererseits über diverse Besteuerungsvorteile erfolgen. Somit soll gewährleistet werden, dass Sportvereine ein diversifiziertes Angebot an Sportarten anbieten und die notwendige Infrastruktur für die Gesellschaft zur Verfügung stellen. Durch die staatliche Förderung wird bezweckt, dass Sportvereine und -verbände zusätzlich einen Beitrag für die Gesellschaft im Hinblick auf die soziale Integration, Gesundheitserziehung sowie Jugendarbeit leisten. Österreichische Sportorganisationen besitzen somit eine unterstützende Funktion des Staates Österreich in zentralen staatlichen Angelegenheiten.² Damit die zur Verfügung gestellten Fördergelder von den Sportvereinen entsprechend der staatlichen Erwartungen verwendet werden, unterliegen Fördermittel oftmals einer definierten Zweckbindung.

Nicht nur der Staat Österreich unterstützt Sportvereine in finanzieller Hinsicht, sondern auch Privatpersonen oder Unternehmen in Form von Spenden. Somit wird es Sportvereinen einerseits ermöglicht, zusätzliche Einnahmequellen durch die Generierung von Spenden sowie Förderungen zu erschließen und andererseits Ausgaben aufgrund der Besteuerungsvorteile zu reduzieren. Dementsprechend sollten Sportvereine gegenüber der Öffentlichkeit die Pflicht einer transparenten Berichterstattung über die sachgerechte Verwendung von Fördergeldern oder Spenden erfüllen.

Das aktuelle österreichische Vereinsgesetz beinhaltet im Hinblick auf die Transparenz der Rechnungslegung von Sportvereinen unzureichende Regelungen und Vorschriften. In Ländern, wie zum Beispiel der Schweiz und Großbritannien, unterliegen nicht gewinnorientierte Orga-

¹ Vgl. Nelson Mandela Foundation (2000).

² Vgl. Bundessportorganisation (n.a.).

nisationen, zu denen Vereine zählen, verschärften Rechnungslegungsanforderungen. Diese erhöhten Anforderungen leisten einen wesentlichen Beitrag zu einer transparenteren Gestaltung der Berichterstattung von derartigen Organisationen gegenüber der Öffentlichkeit. Die Rechnungslegungssystematik dieser Länder basiert auf der Fund-Accounting-Methodik. Fund-Accounting zielt auf eine differenzierte Darstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ab. Durch diese verbesserte Darlegung wird dem Abschlussleser die Möglichkeit geboten, die Einnahmen aus zweckgebundenen Mitteln den entsprechenden Ausgaben zuzuordnen und somit eine erhöhte Transparenz der Rechnungslegung geboten.

Entsprechend der zuvor dargestellten Problematik der österreichischen Sportvereinsrechnung soll diese Arbeit die folgende Forschungsfrage sowie die Unterfragestellungen beantworten:

- Forschungsfrage:
 - Inwiefern kann die Rechnungslegungssystematik Fund-Accounting zu einer Transparenzsteigerung der Berichterstattung bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden sowie Förderungen in Sportvereinen beitragen?
- Unterfragestellungen:
 - Wie werden zweckgebundene Mittel aktuell nach dem Vereinsgesetz dargestellt?
 - Wie berichten die befragten Sportvereine über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln an Mitglieder oder Mittelgeber zurzeit?
 - Welche Informationspflichten gibt es aktuell gegenüber Mittelgebern von zweckgebundenen Geldern?
 - Kann das System Fund-Accounting zu einer transparenteren Darstellung von zweckgebundenen Mitteln beitragen?
 - Ist das System Fund-Accounting ausreichend für eine transparentere Darstellung der zweckgebundenen Mittel in der Berichterstattung?
 - Welche Maßnahmen sind zusätzlich notwendig, damit eine Erhöhung der Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln stattfindet?

Ziel dieser Masterarbeit ist es zu ermitteln, welchen Beitrag Fund-Accounting zu einer transparenteren Berichterstattung in Bezug auf die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln leisten kann.

Im Anschluss an die Einleitung erfolgt im zweiten Kapitel die Darstellung der Eigenschaften von Sportvereinen. Damit die Forschungsfrage beantwortet werden kann, kommen in diesem Kapitel, hinführend auf die Thematik, wesentliche Rahmenbedingungen laut Vereinsgesetz 2002 der österreichischen Sportvereine zur Sprache. Dabei stehen die Erläuterung der aktuellen Vereinsdefinition sowie der Vereinsmerkmale im Vordergrund. Weitergehend ist es notwendig, die unterschiedlichen Ausprägungsformen von Vereinen und die wichtigsten Organe eines Sportvereins zu definieren. Das Kapitel Rahmenbedingungen der österreichischen Vereine schafft somit die theoretische Grundlage, die für den weiteren Verlauf der Arbeit sowie für die durchgeführten Interviews von Bedeutung ist.

Das darauf folgende dritte Kapitel „Rechnungslegung und Besteuerung von Sportvereinen“ befasst sich einerseits mit den Einnahmen und Ausgaben eines Sportvereins. Durch die Erläuterung der einzelnen Einnahmemöglichkeiten eines Sportvereins sollen die Unterschiede im Hinblick auf Spenden und Subventionen (Förderungen) hervorgehoben werden. Andererseits erfolgt eine Erläuterung der aktuellen Vorschriften der Vereinsbesteuerung, wobei an dieser Stelle zusätzlich die Vorteile in der Besteuerung von Sportvereinen zur Sprache kommen. Den Abschluss des Kapitels bilden die aktuellen Regelungen der Vereinsrechnungslegung, die unter anderem die Darstellung von zweckgebundenen Mitteln im Jahresabschluss regeln.

Im vierten Kapitel stehen die Grundlagen der Methode Fund-Accounting sowie ihr theoretischer Aufbau im Mittelpunkt der Betrachtung. Anschließend soll ein Vergleich der Fund-Accounting Rahmenkonzepte der Länder Großbritannien und Schweiz mögliche Unterschiede in der Anwendung aufdecken.

Das fünfte Kapitel enthält eine Betrachtung des Systems Fund-Accounting daraufhin, wie eine theoretische Anwendung auf Basis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie der doppelten Buchführung in der Sportvereinsrechnungslegung umgesetzt werden kann. Zusätzlich wird die theoretische Betrachtung mit einer praktischen Anwendung des Konzeptes auf Basis der österreichischen Rechnungslegungsbestimmungen kleiner sowie großer Sportvereine ergänzt.

Im sechsten Kapitel erfolgt eine Feststellung der Notwendigkeit von Fund-Accounting in Österreich anhand einer empirischen Studie. In diesem Teil werden anhand von Leitfadeninterviews die Unterfragestellungen beantwortet und eine Grundlage für die Beantwortung der Hauptforschungsfrage geschaffen. Die Methodik Leitfadeninterviews, basiert auf im Vorhinein festgelegte Fragen, die jedoch sehr umfangreich von den interviewten Personen beantwortet werden können. Durch diese Herangehensweise besteht die Möglichkeit neue Gesichtspunkte zu dem Thema Fund-Accounting zu generieren.

Im abschließenden siebten Kapitel, dem Fazit, erfolgt die Beantwortung der Forschungsfrage sowie eine Gegenüberstellung der empirisch festgestellten Vor- und Nachteile des Systems Fund-Accounting. Den Abschluss bildet ein kurzes Resümee, das auf eine Kombination der empirischen Ergebnisse und der Beiträge der Literatur aufgebaut ist.

2 Rahmenbedingungen in Österreich laut Vereinsgesetz 2002

In diesem Kapitel werden die wichtigsten Inhalte des Vereinsgesetzes 2002 für die Rechnungslegung und Besteuerung in Sportvereinen dargestellt. Für den weiteren Verlauf dieser Arbeit ist es von großer Bedeutung, wie ein Verein laut österreichischem Vereinsgesetz definiert wird und welche Merkmale einen Verein charakterisieren. Zusätzlich kommen in Kapitel 2.2 die wesentlichen Ausprägungsformen eines Vereins, die im Vereinsgesetz definiert sind, zur Sprache. Durch einen theoretischen Überblick über die verschiedenartigen Formen von Vereinen sollen die unterschiedlichen Arten in der Praxis identifiziert werden können. Des Weiteren ist eine Erläuterung der einzelnen Organe eines Sportvereins notwendig, damit etwaige Aufgaben eines einzelnen Organs zugeordnet werden können.

2.1 Vereinsgrundlagen und Vereinsmerkmale

Seit der Implementierung des neuen Vereinsgesetzes am 1. Juli 2002 hat der Gesetzgeber erstmalig eine eindeutige Definition des Wortes „Verein“ festgelegt.³ In der vorherigen Fassung, dem VerG 1951, gab es seit der Novelle 1987 nicht mehr als einen Versuch hin zu einer gesetzlich definierten Begriffserklärung. In der historischen Fassung wurde geregelt, dass das Gesetz nicht auf „Verbindungen von Personen, die sich ohne ausdrückliche, normierte Organisation und Mitgliedschaft zur Erreichung bestimmter, erlaubter Ziele nicht auf Dauer oder nur fallweise zusammenfinden“ (Vgl. Scherhak, H. & Szirba, R. (1999)) anzuwenden ist.⁴

Laut § 1 Abs. 1 VerG 2002 wird ein Verein nun definiert als ein „freiwilliger, auf Dauer angelegter, aufgrund von Statuten organisierter Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zwecks“.⁵ Ein weiteres wesentliches Merkmal laut Vereinsgesetz ist die nicht-gewinnorientierte Ausrichtung. Außerdem darf das Vereinsvermögen nur im Sinne des Vereinszweckes verwendet werden.⁶

Zur Errichtung eines Vereins müssen alle in der Definition angeführten Merkmale erfüllt werden. Eine genaue Erläuterung der Merkmale wird in den nachfolgenden Abschnitten angeführt.

³ Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 15.

⁴ Vgl. Lansky, G. & Pätzold, D. (2011), S. 36.

⁵ Vgl. VerG 2002 § 1 Abs. 1.

⁶ Vgl. VerG 2002 § 1 Abs. 2.

- **Personen**

Zur Gründung eines Vereins ist laut VerG eine Mindestanzahl von zwei Mitgliedern notwendig. Aufgrund der offenen Gesetzesformulierung können die Personen natürlicher sowie auch juristischer Natur sein. Somit ist auch eine Vereinsbildung durch zwei juristische Personen möglich, jedoch müssen die offiziellen Vertreter der juristischen Personen als Gründer des Vereins auftreten.⁷

Besteht ein Verein nur aus zwei Personen, so bilden die zwei Personen die durch die Statuten festgelegte Mitgliederversammlung. Laut § 5 Abs. 3 VerG 2002 muss das Leitungsorgan aus ebenfalls zwei Personen bestehen, deshalb würde ein Zwei-Personen-Verein zugleich auch die Leitung übernehmen. Das VerG sieht keine Maximalanzahl an Mitgliedern vor. Jedoch besteht die Möglichkeit, eine Mindestmitgliederanzahl über zwei Personen und eine Maximalmitgliederanzahl in den Statuten festzulegen.⁸

- **Statuten**

Die Statuten werden als Grundgerüst des Vereinsgebildes betrachtet und bilden die maßgeblichen Regeln des Vereines ab. Sie legen interne Normen fest, die ein auf Dauer angelegtes Gefüge für eine unbegrenzte Mitgliederanzahl organisieren. Durch dieses Konstrukt wird die Planung und Verfolgung eines gemeinsamen Zweckes vereinfacht.⁹ Die Vereinsgründer haben die Freiheit, die Statuten nach den jeweiligen Vereinsbedürfnissen im Rahmen der Gesetze flexibel zu gestalten. Der Gesetzgeber definiert Mindestanforderungen, die in den Statuten festgehalten werden müssen, wie zum Beispiel der Vereinsname, die Beschreibung des Vereinszweckes, die Bestimmungen der Mitgliedschaft und Einnahmequellen.¹⁰

- **Gemeinsamer ideeller Zweck**

Das seit 2002 in Kraft getretene Vereinsgesetz setzt für eine Vereinsgründung die Verfolgung eines gemeinsamen ideellen Zwecks voraus. Mit dem Begriff „gemeinsamer ideeller Zweck“ umschreibt der Gesetzgeber, dass ein Verein nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein darf und der ideelle Zweck von den Vereinsmitgliedern gemeinsam verfolgt werden muss. Zu beachten ist, dass ein ideeller (nicht-gewinnorientierter) Verein zwar Gewinne erzielen und auch einen Gewerbebetrieb führen darf. Jedoch müssen

⁷ Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 16.

⁸ Vgl. Lansky, G. & Pätzold, D. (2011), S. 39-40.

⁹ Vgl. Lansky, G. & Pätzold, D. (2011), S. 42.

¹⁰ Vgl. VerG § 3 Abs. 1 & 2.

die generierten finanziellen Mittel für die Finanzierung des Vereins und die Verfolgung des in den Statuten festgelegten ideellen Zweckes verwendet werden.¹¹ Jegliche Ausschüttung des Vereinsvermögens an Mitglieder ist laut VerG untersagt und kann bei Missachtung dieser Regelung zu einer behördlichen Auflösung des Vereins führen.¹²

- **Dauerhaftigkeit**

Laut VerG 2002 soll ein Verein von Beginn an für einen längerfristigen Zeitraum ausgelegt sein. Der Gesetzgeber unterscheidet jedoch nicht weiter, ob ein Verein für einen bestimmten oder unbestimmten Zeitraum gegründet wird und regelt somit auch keine zeitliche Mindest- oder Maximaldauer der Existenz eines Vereins. Prinzipiell besteht ein Verein solange, bis sein Ziel erreicht wurde. Jedoch hat er die Möglichkeit, durch eine Statutenänderung ein neues Ziel zu definieren, damit er weitergeführt werden kann. Dadurch wird erkennbar, dass die Dauerhaftigkeit nicht an den ideellen Zweck, sondern an den Personenzusammenschluss geknüpft ist. Grund für eine Vereinsauflösung kann aber auch ein Liquiditätsengpass sein, der die Tätigkeit des Vereins zur Gänze einschränkt. Letztlich kann sich ein Verein auch auflösen, wenn sich dieser in ein wirtschaftliches Unternehmen umwandelt oder die Vereinstätigkeit durch eine Behörde aufgrund eines Gesetzesverstoßes eingestellt wird.¹³

- **Freiwilligkeit**

Laut Definition VerG 2002 § 1 Abs. 1 beruht die Mitgliedschaft in einem Verein auf freiwilliger Basis. Aufgrund des freiwilligen Beitritts in einen Verein, muss es den Mitgliedern auch ermöglicht werden, die Mitgliedschaft wieder beenden zu können. In den Statuten kann festgehalten werden, unter welchen materiellen oder formellen Voraussetzungen eine Vereinsmitgliedschaft aufgelöst werden kann. Die Regelungen in den Statuten dürfen jedoch eine Beendigung der Mitgliedschaft nicht verhindern oder überproportional erschweren.¹⁴

Bei Vereinen können unterschiedliche strukturelle Organisationsformen auftreten. Das Vereinsgesetz 2002 definiert in § 1 Abs. 4-5 verschiedene Formen von Vereinen, die im nächsten Kapitel angeführt und erklärt werden.

¹¹ Vgl. Landregierung Vorarlberg (2014), S. 17.

¹² Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 16 & VerG § 29 Abs. 1.

¹³ Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 15.

¹⁴ Vgl. Lansky, G. & Pätzold, D. (2011), S. 44-45.

2.2 Strukturen von Vereinen

Der Verein selbst, auch Hauptverein bezeichnet, ist laut § 1 Abs. 1 VerG 2002 ein auf Dauer angelegter, durch Statuten organisierter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen, welche einen bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweck verfolgen. Jedoch existieren neben dem Hauptverein noch andere Vereinsstrukturen, die in der nachfolgenden Abbildung dargestellt sind.

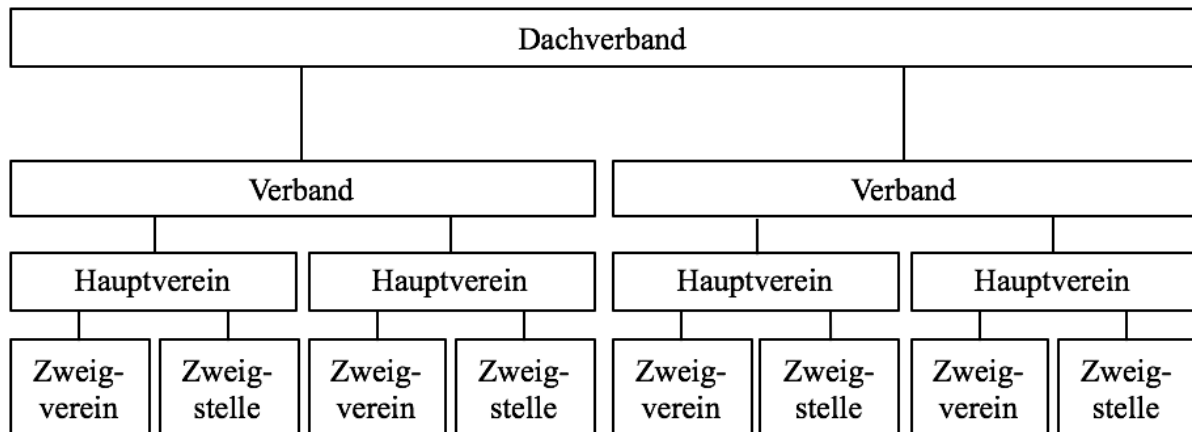


Abbildung 1: Strukturen von Vereinen

In § 1 Abs. 4 VerG 2002 werden die Strukturen Zweigverein und Zweigstelle definiert. Ein oder mehrere Zweigvereine können entstehen, wenn ein Hauptverein eine bestimmte definierte Mitgliederanzahl überschreitet. Zweigvereine sind dem Hauptverein statutarisch untergeordnet und tragen die Ziele des Hauptvereins mit, besitzen aber des Weiteren auch eigene Statuten. Die Beziehung und Abhängigkeit zwischen dem Haupt- und Zweigverein wird in den jeweiligen Statuten festgelegt. Zweigvereine handeln organisatorisch und finanziell eigenständig, jedoch ist es einem Hauptverein möglich, wenn nichts anderes in den Statuten festgelegt wurde, durch seine Organe in die Tätigkeiten des Zweigvereins einzugreifen.¹⁵

Außerdem wird in § 1 Abs. 4 VerG 2002 auch der Begriff Zweigstelle definiert. Eine Zweigstelle ist von einem Zweigverein dahingehend zu unterscheiden, dass diese dem Hauptverein unselbstständig direkt untergeordnet ist und keine eigenen Statuten besitzt. Zu beachten ist jedoch, dass eine Zweigstelle einen eigenen Organwahrer bestellen kann. Er handelt aber im Sinn des Hauptvereins und ist als Funktionär des Hauptvereins anzusehen. Jegliche Handlungen der Zweigstelle sind dem Hauptverein zur Gänze zuzurechnen.¹⁶

Das Vereinsgesetz 2002 legt jedoch in § 1 Abs. 5 weitere Vereinsausprägungsformen, den Verband und den Dachverband, fest. Der Begriff Verband definiert einen Verein, dessen Mitglieder

¹⁵ Vgl. Hinteregger, M. (2009), S. 4.

¹⁶ Vgl. Brändle, C. & Rein, St. (2015), S. 63.

mehrere Vereine sind, jedoch können auch natürliche Personen Mitglied in einem Verband sein. Die Vereine in einem Verband sind rechtlich betrachtet völlig eigenständig, deshalb würde eine Auflösung eines Verbandes keine Konsequenzen für etwaige Vereine mit sich bringen.¹⁷ Als Dachverband wird ein Verein bezeichnet, der die einheitlichen Ziele und Interessen von einer Gemeinschaft aus Verbänden vertritt. Rechtlich betrachtet sind Dachverbände von der Existenz der Mitgliederverbände nicht abhängig und umgekehrt.¹⁸

Verbände und Dachverbände besitzen die gleiche Rechtsnatur wie Vereine, deshalb müssen bei einer Gründung eines Verbandes die gleichen Regeln wie bei einer Vereinsgründung beachtet werden.¹⁹

Rechtlich betrachtet stellt ein Verein eine juristische Person dar, deshalb ist es notwendig, Organe einzurichten, die handlungsbevollmächtigt sind und den Verein nach außen vertreten. Der nächste Abschnitt widmet sich diesen Anforderungen des Vereins bei der Ausgestaltung von Organen.

¹⁷ Vgl. Lansky, G. & Pätzold, D. (2011), S. 39.

¹⁸ Vgl. Brändle, C. & Rein, St. (2015), S. 64.

¹⁹ Vgl. Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008), S. 14.

2.3 Organe von Vereinen

Betreffend § 5 Abs. 1 müssen in den Statuten mindestens zwei Organe bestimmt werden. Diese Mindestanforderung umfasst ein Organ „zur gemeinsamen Willensbildung der Vereinsmitglieder“ (Mitgliederversammlung), sowie ein weiteres Organ für die „Führung der Vereinsgeschäfte und zur Vertretung des Vereins nach außen“ (Leitungsorgan).²⁰

Vereinsorgan	Aufgaben	Mindestanforderung
Mitgliederversammlung (Delegiertenversammlung)	– Beschlussfassung & Informationserhalt – Bestellung Aufsichtsorgan – Bestellung Rechnungsprüfer – Bestimmung von grundlegenden Entscheidungen	
Leitungsorgan	– Führung der Vereinsgeschäfte – Vertretung des Vereins nach außen – Einberufung Mitgliederversammlung	
Aufsichtsorgan	– Kontrolle Vereinstätigkeit & Vereinsfinanzen	
Rechnungs- und Abschlussprüfer	– Überprüfung Vereinsfinanzlage – Kontrolle der Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften – Überprüfung der statutengemäßen Verwendung der Vereinsmittel – Berichterstellung über die Ergebnisse der Überprüfung	

Abbildung 2: Übersicht Vereinsorgane

Eine Mitgliederversammlung muss laut Gesetzgeber alle fünf Jahre einberufen werden. Sie stellt das Organ dar, in dem die Vereinsmitglieder über Beschlüsse abstimmen und Informationen erhalten. Jedoch hat die Mitgliederversammlung laut Gesetzgeber noch weitere Aufgaben zu erfüllen, wie zum Beispiel die Bestellung eines Aufsichtsorgans, falls in den Statuten vorgegeben und die Bestellung der Rechnungsprüfer von der Mitgliederversammlung. Aufgrund der Tatsache, dass sie das Organ zur gemeinsamen Willensbildung darstellt, sollten ihr jegliche Bestimmungen zu grundlegenden Entscheidungen, wie zum Beispiel die Änderung der Statuten und die Bestellung von Vereinsorganen, vorbehalten werden. Für weitere wesentliche Entscheidungen, die in der Mitgliederversammlung behandelt werden sollen, ist es ratsam, diese Aufgaben in den Statuten des Vereins festzulegen.²¹ Die Versammlung ist einerseits vom Leitungsorgan einzuberufen, andererseits kann auch ein Zehntel der Vereinsmitglieder eine Einberufung vom Leitungsorgan verlangen. Des Weiteren ist es möglich, dass sie laut Gesetz in Form von einer Delegiertenversammlung (Repräsentationsorgan) abgehalten wird, was oftmals bei sehr

²⁰ Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 1.

²¹ Vgl. VerG 2002 § 3 Abs. 1.

großen Vereinen Anwendung findet.²² Bei einer Delegiertenversammlung werden im Vorhinein Repräsentanten von den Vereinsmitgliedern gewählt und zur Versammlung entsandt. Die Repräsentanten vertreten somit den gemeinsamen Willen der Vereinsmitglieder bei der Delegiertenversammlung.²³

Das Leitungsorgan wird häufig auch als Vereinsvorstand oder Vereinsgeschäftsführung bezeichnet. Dieses Organ ist grundsätzlich zuständig für die Führung der Geschäfte und die Vertretung des Vereins nach außen und muss aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen.

²⁴ Die Aufgaben des Leitungsorgans können durch die Statuten auf mehrere Personen, die dem Leitungsorgan angehören, aufgeteilt werden.²⁵

Zur Kontrolle der Vereinstätigkeiten und der Finanzen in einem Verein besteht die Möglichkeit, ein Vereinsaufsichtsorgan zu implementieren. Laut Gesetzgeber ist ein Aufsichtsorgan in Vereinen nicht verpflichtend vorgesehen. Jedoch kann ein Verein durch die Statuten eine Einrichtung vorschreiben. In diesem Fall muss das Aufsichtsorgan aus mindestens drei natürlichen Personen bestehen. Eine Bestellung der Aufsichtsorgane erfolgt über die Mitgliederversammlung.²⁶ Die Mitglieder des Aufsichtsorgans müssen unbefangen sein und dürfen mit Ausnahme der Mitgliederversammlung keinem Vereinsorgan, deren Tätigkeit der Aufsicht bedarf, angehören.²⁷

Rechnungs- und Abschlussprüfer sind zwei weitere Organe, die Erwähnung finden müssen, da sie speziell für die Überprüfung der Finanzlage und der Einhaltung der gesetzlich bestimmten Rechnungslegungsrichtlinien verantwortlich sind. Das Vereinsgesetz bestimmt, dass mindestens zwei Rechnungsprüfer von einem Verein zu bestellen sind, die wie die Aufsichtsorgane unbefangen und unabhängig sein müssen.²⁸ Das Amt des Rechnungsprüfers können auch juristische Personen übernehmen, zudem ist eine Vereinsmitgliedschaft nicht zwingend notwendig.²⁹ Die Überprüfung der Vereinsfinanzen im Hinblick auf die ordnungsgemäße Anwendung der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der finanziellen Mittel, hat durch die Rechnungsprüfer innerhalb von vier Monaten ab der Fertigstellung der Einnahmen- und

²² Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 2.

²³ Vgl. Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008), S. 21-22.

²⁴ Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 3.

²⁵ Vgl. Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008), S. 21.

²⁶ Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 26.

²⁷ Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 4.

²⁸ Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 5.

²⁹ Vgl. Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008), S. 23-24.

Ausgabenrechnung zu erfolgen. Die Ergebnisse der Überprüfung müssen in einem Bericht festgehalten und dem Leitungsorgan vorgelegt werden. Die Ergebnisse der Überprüfung sind durch das Leitungsorgan auch den Mitgliedern mitzuteilen. Des Weiteren hat das Leitungsorgan die wesentlichen Unterlagen den Rechnungsprüfern vorzulegen, um ihnen Einsicht zu gewähren.³⁰ Ob ein Rechnungs- oder Abschlussprüfer zu bestellen ist, hängt von der Größe des Vereins ab. Übersteigen die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben drei Millionen Euro in zwei aufeinander folgenden Jahren, oder betragen die durch den Verein gesammelten Spenden in demselben Zeitraum mehr als eine Million Euro, so ist ein Abschlussprüfer durch die Mitgliederversammlung zu bestellen. Somit übernimmt er die Aufgaben des Rechnungsprüfers. Abschlussprüfer sind nicht wie die Rechnungsprüfer Mitglieder des Vereins, sondern müssen Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Revisoren gemäß § 13 Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997 sein.³¹

3 Rechnungslegung und Besteuerung von Sportvereinen

Das folgende Kapitel beschäftigt sich mit der Rechnungslegung und Besteuerung von Sportvereinen. Für einen Sportverein ist es notwendig, finanzielle Mittel zu besitzen, damit die von einem Verein verfolgten Tätigkeiten und der verfolgte Zweck eines Vereins finanziert werden können. Sportvereine haben mehrere Möglichkeiten, Einnahmen zu lukrieren. Welche Einnahmen und Ausgaben für einen Verein von Bedeutung sind, wird im Kapitel „Finanzen im Sportverein“ dargestellt. Aufgrund der Erzielung von finanziellen Mitteln sind Vereine auch dazu verpflichtet, Bücher über die einzelnen Mittelbewegungen zu führen und Abgabenleistungen an den Staat zu erfüllen. Die daraus resultierenden Regelungen zur Rechnungslegungspflicht und Besteuerung von Vereinen werden nachfolgend näher betrachtet und präzisiert.

3.1 Vereinseinnahmen und -ausgaben laut Vereinsgesetz

Nach der Gründung eines Sportvereins und bei Aufnahme der Vereinstätigkeit werden oftmals zur Erreichung des ideellen Vereinszweckes finanzielle Mittel benötigt, die zum Beispiel durch Mitgliedsbeiträge und Vereinsveranstaltungen generiert werden können.³² Veranstaltungen eines Sportvereins, der Betrieb einer Kantine und andere sportliche Tätigkeiten sind als eine un-

³⁰ Vgl. VerG 2002 § 5 Abs. 2-4.

³¹ Vgl. VerG 2002 § 22.

³² Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 41.

ternehmerische Aktivität zu betrachten. Bevor es zu einer Erklärung der wesentlichen Einnahmen und Ausgaben eines Vereins kommt, ist es notwendig zu definieren, wie Sportvereine gemäß Vereinsrecht Einnahmen generieren können.

Ein Verein darf nach vereinsrechtlicher Sicht laut § 1 Abs. 2 VerG 2002 nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und ist verpflichtet, einen ideellen Zweck verfolgen. Deshalb muss geklärt werden, wie etwaige wirtschaftliche Tätigkeiten mit dem Statuts Verein zu vereinbaren sind.³³ Eine unternehmerische Tätigkeit ist nur dann zulässig, wenn der Verein die Einnahmen als Investition für die Erreichung des Vereinszweckes verwendet (Nebentätigkeitsprivileg) und nicht an die Mitglieder des Vereins oder Dritte ausschüttet.³⁴ Zusätzlich ist zu beachten, dass er nicht als „Deckmantel“ für die wirtschaftlichen Tätigkeiten seiner Mitglieder fungieren darf. Wenn diese Bedingungen erfüllt werden, besteht die Möglichkeit, eine wirtschaftliche Tätigkeit zu verfolgen, die durch den Verein selbst ausgeführt oder in eine Zweckgesellschaft ausgegliedert wird. Jegliche Erträge, die durch etwaige Beteiligungen an Gesellschaften erzielt werden, müssen wieder zur Erreichung des ideellen Zwecks des Vereins verwendet werden.³⁵

Durch die möglichen unternehmerischen Tätigkeiten eines Vereins ist es notwendig, die Regeln der Gewerbeordnung zu berücksichtigen. Führt ein Verein eine gewerbsmäßige Aktivität aus, für die keine Ausnahme im Sinn der Gewerbeordnung besteht, so ist eine Gewerbeberechtigung vorgeschrieben. Ausgenommen von der Gewerbeordnung sind zum Beispiel der Betrieb von Skipisten und Sportanlagen sowie der Verkauf von Speisen und Getränken im Rahmen einer Veranstaltung von gemeinnützigen Vereinen. Falls eine Ausnahme von einem Sportverein nicht erfüllt wird, ist durch den Verein zu prüfen, ob die ausgeführte Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt wird. Laut § 1 Abs. 2 GewO unterliegt eine Tätigkeit der Gewerbeordnung, wenn diese selbstständig regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder einen sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.³⁶

Zur Veranschaulichung der Vereinsfinanzen werden die möglichen Mittelzuflüsse und Abflüsse aufgezählt und definiert. Sportvereine stellen unterschiedlichste Leistungen für ihre Mitglieder sowie für die Allgemeinheit zur Verfügung, was aber nur machbar ist, wenn ausreichend

³³ Vgl. Hinteregger, M. (2009), S. 41.

³⁴ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 151.

³⁵ Vgl. Hinteregger, M. (2009), S. 44.

³⁶ Vgl. Hinteregger, M. (2009), S. 45.

Geldmittel vorhanden sind, damit anfallende Ausgaben gedeckt werden können. Die Gewährleistung der Liquidität eines Sportvereins kann durch die Ausführung von wirtschaftlichen sowie nicht-wirtschaftlichen Aktivitäten gewährleistet werden.³⁷

Für einen Sportverein ist es möglich, auf den unterschiedlichsten Wegen finanzielle Mittel zu generieren. Andeßner (2004) kategorisiert wesentliche Einnahmequellen und Posten von Ausgaben eines Sportvereins³⁸:

- **Mitgliedsbeiträge**

Bei den Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen gibt es in der Praxis zwei unterschiedliche Ausprägungsformen: der echte und unechte Mitgliedsbeitrag. Bei einem echten Mitgliedsbeitrag haben Vereinsmitglieder sich verpflichtet, eine festgelegte jährliche Mitgliedsgebühr für einen gemeinschaftlichen Zweck zu entrichten, unabhängig von einer konkreten Leistung. Im Gegensatz dazu steht der unechte Mitgliedsbeitrag. In diesem Fall handelt es sich um eine Gebühr für eine definierte Gegenleistung. Mitgliedschaftsbeiträge können jedoch auch eine Mischform eines echten und eines unechten Mitgliedsbeitrages aufweisen.³⁹ Bei manchen Sportvereinen gibt es auch eine Sonderform des Mitgliedsbeitrages, die sogenannte Einschreibe- bzw. Aufnahmegebühr, bei der ein angehendes Mitglied einen einmaligen Betrag für den Eintritt in den Sportverein zahlen muss.⁴⁰

- **Leistungsentgelte**

- Leistungsentgelte in den ideellen Kernbereichen:

Ein Sportverein bietet Vereinsdritten sowie Mitgliedern Leistungen gegen eine bestimmte Gebühr an. Dadurch kann er Einnahmen auf Basis der sportlichen Leistung generieren, zum Beispiel durch die Erhebung einer Benutzungsgebühr eines Golfplatzes, oder über den Verkauf von Eintrittskarten zu einem Fußballmatch.

- Leistungsentgelte in kommerziellen Nebengebieten:

Jedoch können auch Einnahmen durch etwaige Nebenleistungen, wie zum Beispiel den Verkauf von Fanartikeln oder die Organisation von Veranstaltungen, erzielt werden.⁴¹

Kommerzielle Aktivitäten sind in einem Sportverein auf die unterschiedlichste Art und

³⁷ Vgl. Hendl, D., Müller, T. & Pölzl, P. (2017), S. 85.

³⁸ Vgl. Andeßner, R. (2004), S. 112.

³⁹ Vgl. VereinsR (2001), RZ 434-438.

⁴⁰ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 32.

⁴¹ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 31.

Weise durchführbar. Eine Möglichkeit wäre in Form von Einzelaktionen, wie zum Beispiel die Veranstaltung eines Vereinsfestes. Zudem können aber auch Aktivitäten in Dauereinrichtungen angeboten werden, beispielsweise der Betrieb einer kleinen Kantine auf einem Fußballplatz. Eine besondere Form des kommerziellen Nebenbereichs stellt die Ausgliederung der Aktivität in eine Tochtergesellschaft dar, wobei eine gewinnorientierte Aktivität in eine rechtlich eigenständige Gesellschaft ausgegliedert wird.⁴²

- Sponsoring:

Die Generierung von Sponsorengeldern kann auch als ein „Leistungsentgelt“ definiert werden. Im Falle eines Sponsorings erhält der Verein Geld-, Sach- oder Dienstleistungen für eine vertraglich festgelegte werbliche Gegenleistung. Der Sportverein hat somit die Aufgabe, als Marketingzweck für die Werbung des Sponsors zu fungieren.⁴³

- **Sonstige Einnahmen**

Ein Sportverein hat die Möglichkeit, durch die Veräußerung von Vermögensgegenständen, wie zum Beispiel durch einen Verkauf eines nicht genutzten Grundstückes, zusätzliche Einnahmen zu generieren. Die Einnahmen aus Vermögensumschichtungen können somit zur Finanzierung von bestimmten Vorhaben verwendet werden.⁴⁴

Zusätzlich ist es ebenfalls möglich, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Vereinseigentum als „sonstige Einnahmen“ zu kategorisieren. Diesbezüglich verzichtet der Sportverein auf die eigene Nutzung von Vereinseigentum und verrechnet die Nutzung als Leistung eines Dritten.⁴⁵

- **Zuschüsse**

Der Unterschied zwischen den Einnahmen aus Zuschüssen und den Einnahmen aus Leistungen ist das fehlende Austauschverhältnis zwischen Sportverein und Geldgeber. Aufgrund der fehlenden Gegenleistungskomponente kann ein Sportverein Einnahmen aus Zuschüssen zum Ausgleich etwaiger Defizite im Leistungsbereich verwenden. In diese Kategorie fallen Spenden sowie nicht rückzahlbare Subventionen.⁴⁶

⁴² Vgl. Andeßner, R. (2004), S. 114.

⁴³ Vgl. Baldauf, A. (2011), S. 428, RZ E105.

⁴⁴ Vgl. Andeßner, R. (2004), S. 119.

⁴⁵ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 32.

⁴⁶ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 32.

- Spenden:

Spenden werden von Personen oder Institutionen ohne ein Verlangen einer Gegenleistung zur Verfügung gestellt. Spender haben meist eine persönliche Beziehung zu einem Sportverein oder besitzen ein besonderes Interesse an seinen Aktivitäten. Aus Sicht der Sportvereine stellen in Bezug auf die Spendeneinnahmen die kulturellen und karitativen Einrichtungen eine erhebliche Konkurrenz dar.⁴⁷

- Öffentliche Förderungen:

Eine weitere Einnahmequelle aus Zuschüssen sind die öffentliche Förderungen von staatlichen Institutionen, die darauf abzielen, die gesellschaftlichen Funktionen von Sportvereinen zu sichern. Förderungen können in verschiedenen Formen vergeben werden: einerseits als institutionelle Förderung, die die Existenz eines Vereins sichern soll, oder andererseits als projektorientierte Förderung, die eine Zweckbindung für eine bestimmte Leistung aufweist.⁴⁸

- **Einnahmen aus Kreditaufnahme**

Entgegengesetzt der Finanzierung durch Eigenmittel haben Sportvereine die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen Einnahmen durch Fremdfinanzierung in Form von Krediten zu generieren. Die Form der Fremdfinanzierung wird meist für die Vor- und Zwischenfinanzierung von Vereinsprojekten verwendet. Die generierten Fremdmittel müssen, im Gegensatz zu „Einnahmen aus Zuschüssen“, refinanziert werden. Anzumerken ist jedoch, dass durch die Finanzierung über Fremdmittel weitere Belastungen in Form von Zins- und Tilgungszahlungen über die Laufzeit der Kreditfinanzierung für einen Verein anfallen.⁴⁹

Dem Sportverein entstehen im Gegenzug aufgrund der Vereinstätigkeit auch Ausgaben. Andeßner (2004) nennt die wesentlichen Ausgabepositionen eines Vereins:

- **Laufende Ausgaben**

Als laufende Ausgaben werden die Ausgaben bezeichnet, die aufgrund der Vereinstätigkeit regelmäßig anfallen und zu entrichten sind.

⁴⁷ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 32.

⁴⁸ Vgl. Andeßner, R. (2004), S. 115-116.

⁴⁹ Vgl. Andeßner, R. (2004), S. 117.

- **Investitionsausgaben**

Investitionen, die zur Schaffung, Erhaltung und Erweiterung der Vereinsinfrastruktur dienen, werden in dieser Ausgabenkategorie berücksichtigt.

- **Finanzierungsausgaben**

Im Falle einer Finanzierung mit Fremdmitteln, muss ein Sportverein die Refinanzierung der Fremdmittel in Form von Tilgungszahlungen gewährleisten und über die Laufzeit der Finanzierung auch Zinszahlungen an den Geldgeber entrichten.⁵⁰

Aufgrund der Tatsache, dass Vereine finanzielle Mittel einnehmen oder zur Verfügung gestellt bekommen, ergeben sich abgabenrechtliche Verpflichtungen eines Sportvereins gegenüber dem Staat. Im nachfolgenden Kapitel wird die Thematik der Besteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen mit oder ohne wirtschaftliche Tätigkeit näher erläutert. Anschließend erfolgt eine Darstellung der speziellen Umsatz- und Körperschaftsteuervorschriften, die die Einnahmen eines Sportvereins aus Spenden, Subventionen und Sponsorzahlungen betreffen.

3.2 Besteuerung von Sportvereinen

Nach dem österreichischen Abgabenrecht erhalten Sportvereine, die einen gemeinnützigen Zweck erfüllen, besondere abgabenrechtliche Begünstigungen. Derartige Begünstigungen werden dahingehend begründet, dass Vereine durch ihre Arbeit staatsnahe Tätigkeiten übernehmen und dadurch einen Beitrag an den Staat für das Gemeinwohl leisten.⁵¹ Des Weiteren versucht der Staat durch steuerliche Begünstigungen, förderungswürdige Tätigkeiten nicht zu hemmen und die Staatsbürger zu animieren, sich für gemeinnützige Zwecke zusammenzuschließen.⁵² Betreibt jedoch ein Verein eine wirtschaftliche Nebentätigkeit, so sieht das Abgabenrecht vor, dass jener Bereich einer Steuerpflicht unterliegt, der erwerbswirtschaftlich tätig ist.⁵³

Im nachfolgenden Kapitel 3.2.1 soll erläutert werden, welche Voraussetzungen von einem Sportverein erfüllt werden müssen, um steuerliche Begünstigungen bezüglich der Körper-

⁵⁰ Vgl. Andeßner, R. (1997), S. 33.

⁵¹ Vgl. Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004), S. 6.

⁵² Vgl. Baldauf, A. (2011), S. 67, B001.

⁵³ Vgl. Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004), S. 6.

schafts- und Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu dürfen. Zusätzlich erfolgt eine Hervorhebung der steuerlichen Begünstigungen für Sportvereine, die die vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen.

3.2.1 Besteuerung gemeinnütziger Sportvereine laut BAO

In der Literatur bzw. in der steuerrechtlichen Praxis wird der Begriff „gemeinnützige Vereine“ oft als eine andere Bezeichnung für steuerliche begünstigte Vereine, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, verwendet. Jedoch ist festzuhalten, dass ein „gemeinnütziger Verein“ bloß die Möglichkeit hat, steuerliche Begünstigungen zu erlangen.⁵⁴ Aufgrund der Zielsetzung dieser Arbeit bezüglich der Sportvereine wird an dieser Stelle nur der gemeinnützige Zweck näher betrachtet und auf eine Erläuterung des mildtätigen und kirchlichen Zweckes verzichtet.

Damit Sportvereine die Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung erfüllen, sind die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zu beachten. Laut § 34 Abs. 1 BAO muss ein Verein nach der Satzung und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung des gemeinnützigen Zwecks dienen.⁵⁵

Nach der Bundesabgabenordnung in § 35 Abs. 1 ist ein gemeinnütziger Zweck nur dann gegeben, wenn die Allgemeinheit gefördert wird, d.h. wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem und materiellem Gebiet nützt. Der Gesetzgeber gibt in § 35 Abs. 2 BAO an, dass eine Förderung des Körpersportes zum Gemeinwohl beiträgt. Dieser Sachverhalt ist wesentlich für Sportvereine, die dadurch das Kriterium eines „gemeinnützigen Zweckes“ erfüllen.⁵⁶

Das Kriterium der ausschließlichen Förderung des Zweckes wird erfüllt, wenn ein Sportverein, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als den gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁵⁷ Der Gesetzgeber erlaubt somit einem gemeinnützigen Sportverein eine Tätigkeit, die einen nicht begünstigten Zweck verfolgt, jedoch darf sie nur maximal 10 % der Gesamttätigkeit betragen.⁵⁸ Zusätzlich ist es, aufgrund der ausschließlichen Förderung des Zweckes nicht erlaubt, einen Gewinn anzustreben oder einen eventuell nicht angestrebten Überschuss an die Mitglieder auszuschütten. Darüber hinaus ist bei Auflösung oder Wegfall des

⁵⁴ Vgl. Hendl, D., Müller, T. & Pülzl, P. (2017), S. 7.

⁵⁵ Vgl. Brändle, C. & Rein, St. (2015), S. 210

⁵⁶ Vgl. BAO § 35 Abs. 1 & 2.

⁵⁷ Vgl. BAO § 39 Abs. 1.

⁵⁸ Vgl. Baldauf, A. (2011), S.144.

gemeinnützigen Zwecks des Vereins, das Vereinsvermögen nur für gemeinnützige Zwecke zu verwenden.⁵⁹

Letztlich muss auch die Satzung des Vereins eine ausschließliche sowie unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck vorsehen, die genau umschrieben wird. Die tatsächliche Geschäftsführung eines Sportvereins ist ebenso dazu verpflichtet, sich auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes auszurichten.⁶⁰

Laut Vereinsrichtlinien 2001 sind Sportvereine, die sich zur Verwirklichung ihrer begünstigten Zwecke nicht wirtschaftlich betätigen und deren Einnahmen nur aus Mitgliedsbeiträgen und Spenden bestehen, nicht körperschaftsteuerpflichtig.⁶¹

In Bezug auf die Umsatzsteuer sind die verschiedenen Vereinseinnahmen dem nicht- bzw. unternehmerischen Bereich eines Vereins zuzuordnen. Einnahmen des nicht-unternehmerischen Bereichs, zum Beispiel echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Sportvereins, sind laut Vereinsrichtlinien 2001 nicht umsatzsteuerpflichtig.⁶²

Zur Finanzierung der Vereinstätigkeiten entwickeln Sportvereine oft wirtschaftliche Aktivitäten, die neben den eigentlichen Aufgaben durchgeführt werden. Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal zwischen der eigentlichen Vereinstätigkeit und der wirtschaftlichen Aktivitäten liegt in der Erzielung wirtschaftlicher Einnahmen.⁶³ Im nachfolgenden Kapitel werden die unterschiedlichen Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten dargestellt und die daraus resultierenden steuerlichen Anforderungen erläutert.

3.2.2 Besteuerung gemeinnütziger Vereine mit wirtschaftlichen Tätigkeiten

Die Besteuerung von Sportvereinen in Bezug auf die Umsatz- und Körperschaftssteuer weist keine homogene Regelung auf. Ein gemeinnütziger Sportverein hat die Möglichkeit, durch das Anbieten diverser Leistungen wirtschaftlich tätig zu werden, und durch die Generierung unterschiedlicher Mittel den begünstigten Zweck des Vereins zu verfolgen. Dadurch sieht die BAO

⁵⁹ Vgl. BAO § 39 Abs. 2-5.

⁶⁰ Vgl. BAO § 41 Abs. 1 & § 42.

⁶¹ Vgl. VereinsR (2001), RZ 323.

⁶² Vgl. VereinsR (2001), RZ 431.

⁶³ Vgl. Grünberger, H. (2004), S. 82.

vor, dass etwaige wettbewerbsrelevante Tätigkeiten keiner steuerlichen Begünstigung unterliegen. Laut Bundesabgabenordnung kann ein gemeinnütziger Sportverein aus mehreren Bereichen bestehen, die abgabenrechtlich unterschiedlich behandelt werden müssen. Die diversen Einnahmen eines gemeinnützigen Vereins können durch unterschiedliche Bereiche erzielt werden:

- wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- Gewerbebetrieb
- Vereinsbereich
- Vermögensverwaltung

Aber nicht bei jedem Verein müssen alle Bereiche vorhanden sein.⁶⁴ Einnahmen aus dem Vereinsbereich stellen einerseits die bereits erwähnten Leistungsentgelte sowie andererseits die Mitgliedsbeiträge dar. Auf eine Erläuterung der Einnahmen aus Vermögensverwaltung wird im nachfolgenden Abschnitt aufgrund der geringen Relevanz für Sportvereine verzichtet.

Laut § 31 BAO liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn ein Sportverein einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung ohne Gewinnabsicht nachgeht und durch diese Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt. Die Tätigkeit muss jedoch über die Grenzen der Vermögensverwaltung hinausgehen.⁶⁵ Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Sportvereins wird in der BAO in die Arten entbehrlicher, unentbehrlicher Geschäftsbetrieb und begünstigungsschädlicher Hilfsbetrieb unterteilt.⁶⁶ Abhängig von der Art eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes unterscheiden sich die Besteuerungsvorschriften bezüglich KSt, USt und KESt. Die jeweiligen Unterscheidungen werden nachfolgend definiert.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird als unentbehrlich angesehen, wenn er in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung des begünstigten Zweckes ausgerichtet ist, sowie der Zweck nur durch den Betrieb erreicht werden kann und mit einem abgabepflichtigen Betrieb nicht in größerem Umfang im Wettbewerb steht, als dies zur Zweckerfüllung unvermeidbar ist. Ein Beispiel für einen unentbehrlichen Geschäftsbetrieb wäre der Sportbetrieb eines Sportvereins.⁶⁷ Zufallsgewinne oder Einnahmen sind bei einem unentbehrlichen Betrieb eines Sportvereins von der Körperschafts- und Umsatzsteuerpflicht befreit.⁶⁸

⁶⁴ Vgl. Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004), S. 12.

⁶⁵ Vgl. BAO § 31.

⁶⁶ Vgl. BAO § 45 Abs. 1-3.

⁶⁷ Vgl. BAO § 45 Abs. 2.

⁶⁸ Vgl. Grünberger, H. (2004), S. 86.

Ein entbehrlicher Geschäftsbetrieb ist ein Betrieb, der auch ein Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes darstellt, jedoch sich nicht zur Gänze für die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes einsetzt, bzw. der verfolgte Zweck auch ohne den Hilfsbetrieb erreicht werden kann, oder der Betrieb in einem vermeidbaren Wettbewerb zu einem abgabepflichtigen Unternehmen steht.⁶⁹ Der Status der Gemeinnützigkeit des Sportvereins wird durch einen derartigen Hilfsbetrieb jedoch nicht beeinflusst. Entbehrliche Hilfsbetriebe eines Sportvereins sind zur Abgabe der Körperschaftssteuer verpflichtet, falls ein positiver Überschuss erzielt wurde. Als Folge dessen hat er die Möglichkeit, eventuelle Verluste steuerlich zu berücksichtigen. Einnahmen eines solchen Hilfsbetriebes sind jedoch nicht umsatzsteuerpflichtig, weil die verfolgte Tätigkeit der Liebhaberei-Regelung entspricht.⁷⁰

Ein Sportverein führt laut § 45 BAO einen begünstigungsschädlichen Hilfsbetrieb, wenn ein Betrieb nicht als unentbehrlicher bzw. entbehrlicher Hilfsbetrieb eingeordnet werden kann. Der wesentliche Unterschied zwischen einem begünstigungsschädlichen und einem entbehrlichen Hilfsbetrieb ist, dass die betriebliche Tätigkeit selbst nicht zur Verwirklichung des gemeinnützigen Zweckes beiträgt. Die Unterstützung zur Verwirklichung des begünstigten Zweckes erfolgt bei der begünstigungsschädlichen Tätigkeit erst mit der Mittelverwendung. Als begünstigungsschädliche Aktivität zählt zum Beispiel der Verkauf von Fanartikeln eines Sportvereins oder der Betrieb einer Vereinskantine.⁷¹ Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb ist wie ein entbehrlicher Hilfsbetrieb voll körperschaftsteuerpflichtig, falls ein positiver Überschuss aus der wirtschaftlichen Tätigkeit entsteht. Zusätzlich verliert ein begünstigungsschädlicher Betrieb eines Sportvereins jegliche umsatzsteuerlichen Begünstigungen. Somit ist zu erkennen, dass ein derartiger Betrieb zu einer Steuerpflicht für die gesamte Vereinstätigkeit führt.⁷²

Gewerbebetriebe sind laut § 28 BAO wirtschaftliche Betätigungen, die selbstständig, nachhaltig mit einer Gewinnabsicht betrieben werden und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Folglich lässt sich die Gewinnabsicht eines Gewerbebetriebes in einem Sportverein als wesentlicher Unterschied im Vergleich zu einem wirtschaftlichen Hilfsbetrieb daraus ableiten.⁷³ Die Bundesabgabenordnung schließt durch § 44 Abs. 1 somit jeden Sportverein, der einen gemeinnützigen Zweck verfolgt und gleichzeitig einen Gewerbebetrieb unterhält, von

⁶⁹ Vgl. Renner, B. (2011), S. 240-241.

⁷⁰ Vgl. Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004), S. 18 & 21.

⁷¹ Vgl. Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004), S. 15 & 16.

⁷² Vgl. Renner, B. (2011), S. 246-247.

⁷³ Vgl. BAO § 28.

einer abgabenrechtlichen Begünstigung aus. In Bezug auf die Umsatz- und Körperschaftssteuer sind Sportvereine mit einem Gewerbebetrieb voll abgabenpflichtig. Die Abgabepflicht eines Sportvereins, der einen Gewerbebetrieb führt, entfällt, wenn er den Gewerbebetrieb ausgliedert.⁷⁴

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Anforderungen zur Abgabepflicht eines Sportvereins in Bezug auf die Umsatz- und Körperschaftssteuer von der Ausprägung der wirtschaftlichen Tätigkeit abhängen. In der nachfolgenden Abbildung werden die wesentlichen Unterschiede zur Besteuerung eines unentbehrlichen, entbehrlichen und begünstigungsschädlichen Hilfsbetriebs sowie eines Gewerbebetriebs dargestellt:

Unternehmerischer Teil	<u>KSt</u>	<u>USt</u>
Entbehrlicher Hilfsbetrieb	ja	nein
Unentbehrlicher Hilfsbetrieb	nein	nein
Begünstigungsschädlicher Hilfsbetrieb	ja	ja
Gewerbebetrieb	ja	ja

Abbildung 3: Übersicht der Besteuerung

3.2.3 Besteuerung von Spenden und Subventionen

In den folgenden Kapiteln wird näher erläutert, wie Spenden und Subventionen in einem Sportverein nach dem Umsatzsteuer- bzw. dem Körperschaftssteuerrecht behandelt werden. Aufgrund der hohen Relevanz der Einnahmen aus Spenden und Subventionen für die Systematik Fund-Accounting, welche eine detailliertere Darstellung von zweckgebundenen Mitteln im Jahresabschluss eines Sportvereins beabsichtigt, werden in diesem Abschnitt ausschließlich die Besteuerungsvorschriften von Spenden und Subventionen betrachtet.

3.2.3.1 Besteuerung von Spenden

Wie in Kapitel 3.1 erwähnt, sind Spenden freiwillige Zuwendungen ohne Absicht auf eine Gegenleistung an einen Sportverein. Folglich ergeben sich Besonderheiten bei der Besteuerung von Spenden.

⁷⁴ Vgl. Renner, B. (2011), S. 250.

Körperschaftsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 5 KStG

Aus der Sicht des Spendenempfängers unterliegen die Einnahmen aus Spenden nicht der Körperschaftsteuer, wenn die Spenden keinem unternehmerischen Bereich des Vereins zugeordnet werden können.⁷⁵ Kann jedoch ein Zusammenhang zwischen Spendeneinnahme und einer betrieblichen Tätigkeit festgestellt werden, so sind diese Spenden als Betriebseinnahme zu erfassen. In diesem Fall unterliegen sie der Körperschaftsteuer.⁷⁶

Werden Spenden nun aus Sicht des Spenders betrachtet, so wirken diese prinzipiell nicht steuermindernd. Eine Spende ist nur dann abzugsfähig, falls diese an eine Institution geht, die auf der Liste der begünstigten Spendenempfänger des BMF steht. Sportvereine sind, mit Ausnahme der Behindertensportvereine, keine begünstigten Spendenempfänger, somit sind Spenden beim Spender nicht abzugsfähig.⁷⁷

Umsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 UStG

Aufgrund der fehlenden Absicht auf eine Gegenleistung bei Spendeneinnahmen sind diese von der Umsatzsteuer befreit. Ein Umsatz wird somit nur steuerbar, wenn ein Leistungsaustausch stattfindet, und dies ist bei Spendeneinnahmen nicht gegeben.⁷⁸

3.2.3.2 Besteuerung von Subventionen

Im Steuerrecht werden Subventionen definiert als eine Zuwendung aus öffentlichen Mitteln von einer öffentlich-rechtlichen Institution, ohne dass im näheren Zusammenhang mit dieser Leistung eine Gegenleistung vom Subventionsempfänger geknüpft ist.⁷⁹

Körperschaftsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 5 KStG

Der Gesetzgeber unterscheidet bei der Beurteilung, ob eine Körperschaftsteuerpflicht bei Subventionen vorliegt, zwischen betriebsbezogenen und allgemein fördernden Subventionen. Betreffen betriebsbezogene Subventionen steuerpflichtige Geschäfts- oder Gewinnbetriebe, so ist eine Körperschaftsteuerpflicht gegeben, wenn sie als Betriebseinnahmen zählen. Allgemein fördernde Subventionen, die nicht mit einer betriebsbezogenen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, unterliegen nicht der Körperschaftsteuer.⁸⁰

⁷⁵ Vgl. Renner, B. (2011), S. 334.

⁷⁶ Vgl. VereinsR (2001), RZ 338.

⁷⁷ Vgl. Bundesministerium für Finanzen (2017).

⁷⁸ Vgl. Hendl, D., Müller, T. & Pülzl, P. (2017), S. 90.

⁷⁹ Vgl. EStR 2000, RZ 2539.

⁸⁰ Vgl. VereinsR (2001), RZ 340.

Umsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 UStG

Laut Umsatzsteuerrecht werden Subventionen in echte und unechte Subventionen sowie in ein direktes Leistungsentgelt unterteilt. Je nach Art der Subvention, ist eine Prüfung zu einer Umsatzsteuerpflicht durchzuführen. Eine echte Subvention ist nicht an einen bestimmten Leistungsaustausch mit dem Sportverein geknüpft und somit von der Umsatzsteuer befreit.⁸¹

Erhält jedoch ein Sportverein eine Subvention für eine Leistung an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt), so ist dieses Entgelt umsatzsteuerbar. Auch ein Entgelt vom Zuschussgeber für eine Leistung an einen Dritten (unechter Zuschuss) ist von der Umsatzsteuerpflicht betroffen.⁸²

In vielen Fällen ist jedoch eine genaue Differenzierung zwischen echten Subventionen und indirektem sowie direktem Leistungsentgelt schwierig. Eine Einhaltung und Verfolgung von Auflagen des Empfängers der Zuschüsse stellt noch keinen Leistungsaustausch dar, der umsatzsteuerrechtlich berücksichtigt werden muss. Sind jedoch Leistungen an Auflagen geknüpft, die dem Subventionsgeber oder einem Dritten einen Vorteil bei Erfüllung der Auflagen durch den Zuschussnehmer verschaffen, besteht eine umsatzsteuerbare Leistung.⁸³

3.3 Rechnungslegung gemäß VerG 2002

Sportvereine in Österreich sind aufgrund des Vereinsgesetzes 2002 dazu verpflichtet, Bücher über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen, sowie ihre Mitglieder über die finanzielle Situation des Vereins aufzuklären. Welche Rechnungslegungsverpflichtungen für Sportvereine existieren und wie sich die Größe eines Vereins darauf auswirkt, wird im folgenden Kapitel behandelt.

3.3.1 Rechnungslegungsanforderungen an Vereine und die Auswirkungen der unterschiedlichen Größenklassen

Aufgrund der Generierung von Einnahmen in einem Verein und auf Basis der bei Vereinstätigkeit entstehenden Ausgaben ist es notwendig, dass der Gesetzgeber bestimmte Regelungen zur Rechnungslegung in Vereinen bestimmt. Nur durch diese Vorschriften werden die Nachvollziehbarkeit des Mittelflusses in einem Verein und die Kontrolle zur ordentlichen Vereinsführung gewährt.⁸⁴

⁸¹ Vgl. VereinsR (2001), RZ 444.

⁸² Vgl. Hendl, D., Müller, T. & Pülzl, P. (2017), S. 122.

⁸³ Vgl. Hendl, D., Müller, T. & Pülzl, P. (2017), S. 123-124.

⁸⁴ Vgl. Rauscher, C., Scherhak, H. & Hinterleitner, J. (2017), S. 112.

Das VerG 2002 unterscheidet grundsätzlich zwischen verschiedenen Vorschriften der Rechnungslegung, die von der Größenklasse eines Vereins abhängig sind. Die Zuordnung bzw. Neukategorisierung des Vereins zur jeweiligen Größenklasse erfolgt ähnlich wie im Unternehmensgesetzbuch (UGB). Überschreitet ein Verein in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die maßgeblichen Größenkriterien, so ist eine Anpassung der Zuordnung notwendig. Das Vereinsgesetz 2002 differenziert die Vereinsgrößen in drei verschiedene Kategorien: klein, mittel und groß. Die Größenkriterien für die Vereine sind durch den Gesetzgeber an die jährlichen Einnahmen und Ausgaben geknüpft.⁸⁵

	Kleine Vereine	Mittelgroße Vereine	Große Vereine
Einnahmen & Ausgaben	≤ € 1 Million	> € 1 Million	> € 3 Millionen
Spenden	-	-	> € 1 Million
Rechnungslegung	- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung - Vermögensübersicht	- Bilanz und GuV nach UGB	- Bilanz und GuV nach UGB - Anhang nach UGB

Abbildung 4: Größenklassen Vereine (vgl. Steinwandtner, M. (2011), S.241)

Als kleine Vereine werden jene bezeichnet, deren jährliche gewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben die Grenze in Höhe von eine Million Euro nicht überschreiten. Kleine Vereine haben somit die Verpflichtung, binnen fünf Monaten nach Ende des Rechnungsjahres eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung inklusive einer Vermögensübersicht zu erstellen. Diese Vorschrift wird als eine Mindestanforderung an das Rechnungswesen in einem Verein verstanden. Jeder kleine Verein hat jedoch auch die Möglichkeit, den Jahresabschluss in Form einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung anzufertigen. Einnahmen bzw. Ausgaben sind bei einem Verein, der nicht umsatzsteuerpflichtig ist, mit dem Bruttobetrag anzuführen. Ist ein Verein jedoch umsatzsteuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt, so hat er die Möglichkeit zur Wahl der Brutto- oder Nettomethode.⁸⁶ Im Falle einer Anwendung der Nettomethode, erfolgt die Erfassung der Einnahmen oder Ausgaben netto. Entsprechend der Verwendung der Bruttomethode erfolgt die Erfassung der Vereinseinnahmen sowie Vereinsausgaben inklusive der USt.⁸⁷

Als mittelgroße Verein werden solche bezeichnet, deren gewöhnliche Einnahmen die gewöhnlichen Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren um eine Million Euro überschreiten. Laut § 22 VerG 2002 sind mittelgroße Vereine verpflichtet, einen Jahresabschluss

⁸⁵ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 227-229.

⁸⁶ Vgl. Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008), S. 72-73.

⁸⁷ Vgl. WKO (2017), S. 13.

mit einer Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer Bilanz zu erstellen, was eine doppelte Buchführung voraussetzt. Die Verpflichtung zur Erstellung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung entfällt, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Jahren unterschritten wird. Die Gewinnermittlung eines Vereins, der nicht im Firmenbuch eingetragen ist, hat nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen.⁸⁸

Ein Verein, bei dem die gewöhnlichen Einnahmen bzw. Ausgaben den jährlichen Betrag von drei Millionen Euro überschreiten, oder die im Publikum gesammelten Spenden den Wert von einer Millionen Euro übersteigen, wird als großer Verein kategorisiert. Die Anforderungen an das Vereinsrechnungswesen werden bei einem großen Verein durch den Gesetzgeber nochmals erhöht. Große Vereine müssen, gleich wie die mittelgroßen Vereine, einen Jahresabschluss mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellen. Zusätzlich verpflichtet der Gesetzgeber die großen Vereine, den Jahresabschluss mit einem Anhang und die Vorjahreswerte zu jedem Posten zu ergänzen. Die Bilanz und GuV müssen zudem der detaillierten, gesetzlich vorgegebenen Mindestgliederungsvorschrift entsprechen. Identisch, wie die Bestimmung für mittelgroße Vereine, entfallen die erweiterten Rechnungslegungsanforderungen wieder, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Jahren unterschritten wird.⁸⁹

Mittelgroße und große Sportvereine müssen aufgrund der Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses genau definierte Regelungen zur Darstellung von Spenden und Subventionen beachten. Das nächste Kapitel befasst sich somit mit der korrekten bilanziellen Abbildung von Spenden und Subventionen in einem Sportverein.

3.3.2 Rechnungslegungsvorschriften zu Spenden und Subventionen

Bei kleinen Vereinen erfolgt der Ausweis von Spendeneinnahmen und Subventionen unter den „Einnahmen aus laufender Geschäftstätigkeit des Vereins“ in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung.⁹⁰ Zur Erstellung des Jahresabschlusses bei mittelgroßen und großen Sportvereinen müssen laut § 22 VerG 2002 die gesetzlichen Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches eingehalten werden. Somit sind auch für die Bilanzierung von Spenden und Subventionen die Vorschriften des UGB relevant. Wie die Bilanzierung von Spenden zu erfolgen hat, damit die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung auch bei Vereinen erfüllt werden, wird in den folgenden Kapiteln beschrieben.

⁸⁸ Vgl. Lachmair, S. (2003), S. 24.

⁸⁹ Vgl. Grünberger, H. (2003), S. 44 - 46.

⁹⁰ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 243.

3.3.2.1 Behandlung von Spenden bei mittelgroßen und großen Vereinen

Für die Erklärung der Bilanzierung von Spenden in mittelgroßen bzw. großen Sportvereinen müssen zuerst die wesentlichen Ausprägungsformen von Spenden definiert werden. Spendeneinnahmen lassen sich in zwei Kategorien unterscheiden: einerseits in „Spenden für eigene Zwecke“ und andererseits in „treuhändig gesammelte Spenden“. In diesen Kategorien können Spenden nochmals in Geld- bzw. Sachspenden unterteilt werden. Geldspenden werden bei Eingang in den Sportverein mit der Höhe des Einzahlungsbetrags bewertet. Die Bewertung von Sachspenden erfolgt zum Zeitpunkt der Einlage mit dem beizulegenden Zeitwert. Hingegen sind unentgeltlich empfangene Leistungen als Ertrag in Höhe des sich aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehrs ergebenden Wertes anzusetzen. Zeitgleich muss eine Aufwendung mit dem gleichen Wert ausgewiesen werden.⁹¹ Die verschiedenen Ausprägungen von Spenden verlangen natürlich unterschiedliche Vorgehensweisen der Bilanzierung, damit die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung nicht verletzt werden.⁹²

Aufgrund der hohen Relevanz von Spendeneinnahmen für die Erreichung des in den Statuten festgelegten Zweckes eines Sportvereines wird nur auf die Bilanzierung von „Spenden für eigene Zwecke“ eingegangen.

- Geld- und Sachspenden für eigene Zwecke ohne Zweckbindung

Geldspendeneinnahmen werden, wenn keine konkrete Zweckbestimmung vorliegt, sofort erfolgswirksam bei Zahlungseingang verbucht. Der Ausweis der Geldspende erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten „Spenden“ vor dem Posten „Umsatzerlöse“. Ein Ausweis in den Umsatzerlösen ist aufgrund des fehlenden Leistungsaustausches nicht erlaubt. Jedoch können Sportvereine, bei denen der Gesamtbetrag der Spenden als unwesentlich bewertet werden kann, Geldspenden ohne Zweckbestimmung auch unter dem Posten „sonstige betriebliche Erträge“ ausweisen.⁹³ Falls Spenden in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ erfasst werden, so sollten diese, gemäß § 223 Abs. 4, Abs. 6 und Abs. 8 UGB, eine Unterposition mit einer aussagekräftigen Bezeichnung („Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen“) aufweisen.⁹⁴

⁹¹ Vgl. Pausz, B. (2015), S. 61 und 62.

⁹² Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 347.

⁹³ Vgl. Pausz, B. (2015), S. 61.

⁹⁴ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 348.

Buchungssatz Geldspende:

(2) Kassa/Bank an

(4) Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen

Abbildung 5: Buchungssatz Geldspende ohne Zweckbindung

Sachspenden für eigene Zwecke ohne Zweckbindung sind ebenso wie die Geldspenden unter erfolgswirksam in dem Posten „Spenden“ zu zeigen. Kommen Spenden dem Anlagevermögen eines Sportvereins zugute, so ist ein Ausweis im Anlagevermögen der Bilanz notwendig.⁹⁵

Buchungssatz Sachspende:

(0) Anlagevermögen an

(4) Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen

Abbildung 6: Buchungssatz Sachspende ohne Zweckbindung

- Geld- und Sachspenden für eigene Zwecke mit Zweckbindung

Geldspenden mit Zweckbindung sind, bis die Verpflichtung der Zweckbestimmung erfüllt wird, als „Verbindlichkeiten aus noch nicht verwendeten zweckgebundenen Spenden“ zu passivieren und somit bis zur Erfüllung der Verpflichtung erfolgsneutral. Wird die zweckbestimmte Verpflichtung von einem Sportverein erfüllt, so ist ein Ertrag unter dem Posten „Spenden“ in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Zeitgleich entsteht durch die Erfüllung der Verpflichtung und der einhergehenden Auflösung der Verbindlichkeit eine Aufwendung in gleicher Höhe in der GuV. Der ausgewiesene Spendenertrag ist in der Gewinn- und Verlustrechnung mit einem „davon“-Vermerk für zweckgebundene Spenden zu kennzeichnen. Im Falle eines Wegfalls der zweckgebundenen Verpflichtung muss der Spendenbetrag entweder in voller Höhe zurückgezahlt werden, oder es wird mit dem Spender eine neue Verpflichtung für die Verwendung der Spende vereinbart.⁹⁶

Buchungssatz Geldspende bei Zweckwidmung:

(2) Kassa/Bank an

(3) Verb. aus noch nicht verw. zweckge. Spenden

(3) Verb. aus noch nicht verw. zweckge. Spenden an

(4) Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen

Abbildung 7: Buchungssatz Geldspende mit Zweckbindung

⁹⁵ Vgl. Pausz, B. (2015), S. 63.

⁹⁶ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 349-351, RZ 684-688.

Im Falle einer Sachspende mit einer Zweckwidmung, ist ein Passivposten mit der Bezeichnung „Zweckgewidmete Finanzierungsbeiträge für Anlagegegenstände“ in Höhe der mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Anschaffungskosten anzusetzen. Dieser Posten ist entsprechend der Abschreibung, oder im Falle eines Abgangs erfolgswirksam aufzulösen.⁹⁷

Zusätzlich besteht für jeden großen Sportverein laut Vereinsgesetz die Verpflichtung, Angaben zu Spenden im Anhang darzustellen und näher zu erläutern.⁹⁸

Buchungssatz Sachspende mit Zweckwidmung:

(0) Anlagevermögen an	
(3) Zweckgew. Finanzierungs b. für Anlagegeg.	
(3) Zweckgew. Finanzierungs b. für Anlagegeg. an	
(4) Einnahmen aus Spenden und sonstigen Zuwendungen	

Abbildung 8: Buchungssatz Sachspende mit Zweckbindung

Die nachfolgende Abbildung soll einen Überblick geben, wo sich die einzelnen Konten der vorangegangenen Buchungssätze in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in der Bilanz befinden.

S Gewinn und Verlust H	
	(4) Einnahmen aus Spenden u. sonst. Zuwendungen
A Bilanz P	
(0) Anlagevermögen	(3) Verb. aus noch nicht verw. zweckge. Spenden
(2) Kassa/Bank	(3) Zweckgew. Finanzierungs b. für Anlagegeg.

Abbildung 9: Übersicht der relevanten Konten - Spenden

3.3.2.2 Behandlung von Subventionen bei mittelgroßen und großen Vereinen

Unter dem Begriff Subventionen versteht man eine finanzielle Zuwendung von Dritten, die entweder an eine Gegenleistung oder an keine Gegenleistung des Zuschussnehmers geknüpft ist. Wird eine Gegenleistung aufgrund eines Zuschusses gefordert, dann handelt es sich um eine

⁹⁷ Vgl. Pausz, B. (2015), S. 63.

⁹⁸ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 356, RZ 683.

„unechte Subvention“. Ist die finanzielle Leistung durch einen Dritten an keine Leistung geknüpft, so spricht man von einer „echten Subvention“. Die Gewährung einer Subvention ist oftmals mit einer förderungswürdigen Tätigkeit verbunden. In welcher Art und Weise Subventionen in einem Sportverein bilanziert werden müssen, ist von der Rückzahlungsverpflichtung und der Zuschussart abhängig, sowie unter Umständen von der Person des Zuschussgebers. Subventionen werden in nicht rückzahlbare, bedingt rückzahlbare und unbedingt rückzahlbare Zuschüsse unterschieden.⁹⁹

Rückzahlungsverpflichtung	Gewährungsgrund	Zuschussgeber
Nicht rückzahlbar	Investitionszuschuss	Öffentliche Hand
Bedingt rückzahlbar	Aufwandszuschuss	Mitglied
Unbedingt rückzahlbar	Liquiditätszuschuss	Privater/fremder Dritter

Abbildung 10: Übersicht Zuschussarten (vgl. Steinwandtner, M. (2011), S.362)

Die unterschiedlichen Bilanzierungsanforderungen sind in den nachfolgenden Teilabschnitten näher erläutert:

- Nicht rückzahlbare Zuschüsse

Die Darstellung im Abschluss von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen kann nach der Brutto- oder Nettomethode erfolgen. Im Falle der Verwendung der Bruttomethode werden die erhaltenen Zuschüsse erfolgsneutral in einem Passivposten unter dem Titel „Investitionszuschüsse“ ausgewiesen. Dieser Posten wird nach den unversteuerten Rücklagen angeführt. Der Posten „Investitionszuschüsse“ erfährt eine ähnliche Behandlung wie ein Rechnungsabgrenzungsposten. Eine Auflösung erfolgt ertragswirksam im Zuge der Abschreibung bzw. bei Abgang des zuschussbestimmten Vermögensgegenstandes. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Zuschuss bei Verwendung der Bruttomethode erst bei der Auflösung des Bilanzpostens in den „übrigen sonstigen betrieblichen Erträge“, oder als Korrekturposten zu den Abschreibungen des zuschussbestimmten Vermögensgegenstandes darzustellen.

⁹⁹ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 353, RZ 692.

Buchungssatz nicht rückzahlbare Zuschüsse (Brutto):

(2) Kassa/Bank an

(3) Investitionszuschuss

(3) Investitionszuschuss an

(4) übrige sonstigen betrieblichen Erträge

Abbildung 11: Buchungssatz nicht rückzahlbarer Investitionszuschuss

Bei der Verwendung der Nettomethode wird ein gewährter Investitionszuschuss von den Anschaffungs- bzw. von den Herstellkosten eines gewährten Vermögensgegenstandes direkt abgezogen. Durch diese Vorgehensweise kommt es einerseits zu einem reduzierten Ansatz des Zuganges in der Bilanz und andererseits zu einer Verminderung der Abschreibung.¹⁰⁰

Zuschüsse, die zu einer Abdeckung von Aufwendungen beitragen sollen, werden als Aufwandsrückstellungen bezeichnet. Die Erfassung von Aufwandsrückstellungen erfolgt ergebniswirksam. Bei der Darstellung dieser Zuschüsse gibt es wieder zwei Optionen: Einerseits besteht die Möglichkeit zur Erfassung der Zuschüsse über die „übrigen sonstigen betrieblichen Erträge“, andererseits ist eine offene Absetzung des Aufwandszuschusses vom zuschussbestimmten Aufwand erlaubt. Finanzierungsaufwandszuschüsse werden im Finanzteil der Gewinn- und Verlustrechnung entweder als eigenständige Posten oder wieder offen abgezogen vom betroffenen Aufwandsposten dargestellt. Aufwandszuschüsse, die für zukünftige Perioden gewährt werden, sind im Posten passive Rechnungsabgrenzungsposten anzugeben und dementsprechend bei Eintritt der Aufwendung aufzulösen.¹⁰¹

Buchungssatz nicht rückzahlbare Zuschüsse:

(2) Kassa/Bank an

(3) Aufwandsrückstellung

(3) Aufwandsrückstellung an

(4) übrige sonstigen betrieblichen Erträge

Abbildung 12: Buchungssatz nicht rückzahlbarer Aufwandszuschuss

- Bedingt rückzahlbare Zuschüsse

Weisen Zuschüsse das Merkmal einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung des Betrages auf, so sind derartige Zuschüsse als Verbindlichkeiten in der Bilanz darzustellen. Bei aufschiebend

¹⁰⁰ Vgl. Bertl, R. (2008), S. 8, RZ 23-28.

¹⁰¹ Vgl. Bertl, R. (2008), S. 8, RZ 30-32.

bedingt rückzahlbaren Zuschüssen muss eine Rückzahlung erst ab Eintritt einer definierten Bedingung durchgeführt werden. Deshalb ist es notwendig, einen bedingt rückzahlbaren Zuschuss bis zum Eintritt der Rückzahlungsbedingung erfolgsneutral auf der Passivseite der Bilanz als „nicht rückzahlbarer Zuschuss“ darzustellen, und erst nach Eintritt der Rückzahlungsbedingung ist eine Umgliederung sowie eine Darstellung als Verbindlichkeit vorzunehmen.

Buchungssatz bedingt rückzahlbare Zuschüsse:

(2) Kassa/Bank an

(3) nicht rückzahlbarer Zuschuss

(3) nicht rückzahlbarer Zuschuss

(3) Verbind. aus rückzahlb. Zuschuss

Abbildung 13: Buchungssatz bedingt rückzahlbarer Investitionszuschuss

Das Pendant zu den aufschiebend bedingt rückzahlbaren Zuschüssen sind die auflösend bedingt rückzahlbaren Zuschüsse. In diesem Fall ist ein Zuschuss zuerst als Verbindlichkeit darzustellen und wenn die Rückzahlungsverpflichtung durch Eintritt der definierten Bedingung entfällt, als „nicht rückzahlbarer Zuschuss“ in der Bilanz anzusetzen.¹⁰²

- Unbedingt rückzahlbare Zuschüsse

Unbedingt rückzahlbare Zuschüsse stellen in einem Sportverein eine Fremdkapitalkomponente dar. Ein derartiger Zuschuss muss bis zu einem vereinbarten Zeitpunkt dem Zuschussgeber zurückgezahlt werden. Die fehlende Abgabe von Zinsen an den Kapitalgeber wird als der wesentliche Vorteil, im Vergleich zu einem Bankdarlehen, betrachtet. Der Ausweis in einem Sportverein erfolgt als eine Verbindlichkeit und somit erfolgsunwirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung.¹⁰³

Buchungssatz unbedingt rückzahlbare Zuschüsse:

(2) Kassa/Bank an

(3) Verbind. aus rückzahlb. Zuschuss

Abbildung 14: Buchungssatz unbedingt rückzahlbarer Investitionszuschuss

¹⁰² Vgl. Bertl, R. (2008), S. 8, RZ 33-35.

¹⁰³ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 356, RZ 699.

Jegliche Subventionen sind im Jahresabschluss darzustellen, wenn die Voraussetzungen für eine Gewährung erfüllt werden und der Subventionserhalt ohne Auszahlungsvorbehalt am Bilanzstichtag mit Sicherheit erwartet werden kann. Zusätzlich muss ein großer Sportverein laut § 22 Abs. 2 VerG Angaben bezüglich der Subventionen im Anhang ausweisen.¹⁰⁴

Die anschließende Abbildung soll dahingehend einen Überblick verschaffen, wo sich die einzelnen Konten der zuvor angeführten Buchungssätze bezüglich Subventionen in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in der Bilanz befinden.

S Gewinn und Verlust H	
	(4) übrige sonstigen betrieblichen Erträge
A Bilanz P	
(2) Kassa/Bank	(3) Verbind. aus rückzahlb. Zuschuss
	(3) Investitionszuschuss
	(3) nicht rückzahlbarer Zuschuss
	(3) Aufwandsrückstellung

Abbildung 15: Übersicht der relevanten Konten - Subventionen

Das nachfolgende Kapitel beschäftigt sich mit den Berichtspflichten von Vereinen. Zuerst werden die allgemeinen Informationsansprüche und Informationsinhalte sowie die Informationsrechte von Mitgliedern zusammenfassend geklärt. Anschließend erfolgt eine Beschreibung der spezifischen Berichtspflichten von Vereinen an Subventionsgeber und Spender.

3.3.3 Vereinsspezifische Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Sportvereinen

Laut § 20 VerG wird bestimmt, dass das Leitungsorgan eines (Sport-)Vereins dazu verpflichtet ist, die Mitglieder in der Mitgliederversammlung über die Tätigkeit sowie über die finanziellen

¹⁰⁴ Vgl. Steinwandtner, M. (2011), S. 356, RZ 683 & 700.

Umstände des Vereins zu informieren. In welchem Umfang die Informationspflichten für Vereine gegeben sind, hängt davon ab, ob ein Sportverein nur eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung oder einen Jahresabschluss laut § 22 VerG erstellen muss.¹⁰⁵

Welche Personen und Organe Informationen über den Verein fordern dürfen, ist im Vereinsgesetz sehr ungenau definiert. Prinzipiell kann davon ausgegangen werden, dass die Mitglieder, Vereinsorgane, Vereinsbehörden und die Rechnungsprüfer eine Berechtigung für den Informationserhalt besitzen. Grundlegend besteht von direkten Vereinsadressaten das Recht auf Information über die rückblickende, gegenwärtige und zukünftig geplante Vereinsausrichtung bzw. Vereinstätigkeit, sowie auch das Informationsrecht über die finanzielle Situation des Vereins.¹⁰⁶

Bezüglich des Anspruchs auf Information zur wirtschaftlichen Situation haben die Rechnungsprüfer und das Aufsichtsorgan ein allumfassendes Recht auf Einsicht in die Finanzen, das Vermögen und in die Ertragslage eines Vereins. Mitglieder sind zwar berechtigt etwaige Informationen über die wirtschaftliche Lage des Vereins zu erhalten, das Vereinsgesetz definiert aber nicht ausdrücklich, ob ein Verein die Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie den Jahresabschluss für die Mitglieder veröffentlichen muss. Nach herrschender österreichischer Meinung haben Mitglieder kein Recht auf Einsicht in den Rechnungsabschluss eines Vereins. Somit sind sie bei der Mitgliederversammlung vom Leistungsorgan nur über die allgemeine wirtschaftliche Lage des Vereins sowie über den geprüften Rechnungsabschluss zu informieren. Ein Vereinsbericht über die wirtschaftliche Lage hat aber aufgrund der vorherrschenden Meinung in der Forschungsliteratur für die Mitgliederversammlung wichtige Informationen über den Rechnungsabschluss zu enthalten. Darunter ist laut § 21 Abs. 1 VerG zu verstehen, dass sie für die Interpretation der wirtschaftlichen Lage eines Vereins verwendbar sein müssen. Rechnungs- bzw. Abschlussprüfer bei mittelgroßen/großen Sportvereinen sind in die Kundgebung zur wirtschaftlichen Situation eines Vereins bei der Mitgliederversammlung mit einzubeziehen.¹⁰⁷

Wesentlich bezüglich der Berichterstattung von Sportvereinen ist auch, dass den Vereinsmitgliedern keine Einsicht in den Prüfungsbericht des Rechnungs- bzw. Abschlussprüfers laut Vereinsgesetz gewährt werden muss. In Bezug auf die Einsicht in den Bestätigungsvermerk gibt es eine andere Regelung als bei der Einsicht in den Prüfungsbericht. Die Rechnungsprüfer von kleinen bzw. mittleren Vereinen müssen den Vereinsvorstand sowie das Aufsichtsorgan über die Prüfung des Rechnungsabschlusses und der Gebarung berichten. In diesem Bericht bestäti-

¹⁰⁵ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 187-188, RZ 348-350.

¹⁰⁶ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 189, RZ 352-354.

¹⁰⁷ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 190-198, RZ 355-381.

gen sie die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, die nach den Statuten geregelte Mittelverwendung des Vereins und die positive oder negative Prüfung des Abschlusses auf Gebahrungsmängel sowie ungewöhnliche Einnahmen bzw. Ausgaben. Die Vereinsmitglieder müssen laut § 21 Abs. 4 VerG über die Inhalte des Berichts informiert werden. Bei großen Sportvereinen sind die Abschlussprüfer dazu verpflichtet, die Überprüfung des Jahresabschlusses mit einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk muss für die Vereinsmitglieder bei der Mitgliederversammlung veröffentlicht werden, oder es ist eine Einsicht zu gewähren.¹⁰⁸

Im folgenden Unterkapitel werden etwaige Informationspflichten des Vereins an Förderer und Spender erläutert. An dieser Stelle erfolgt auch eine Erwähnung des Entwurfes des NPO-Governance, um die daraus resultierenden gewünschten Anforderungen für eine erweiterte Berichterstattung in Vereinen darzustellen.

3.3.3.1 Vereinsspezifische Berichterstattung an Förderer und Spender

Ein Sportverein ist zur Erfüllung der Vereinstätigkeit und des gemeinnützigen Zweckes oftmals auf die finanzielle Unterstützung von Förderern sowie Spendern angewiesen. Daraus lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass Vereine gegenüber Vereinsdritten eine Verpflichtung zur Berichterstattung zu erfüllen haben. Laut Vereinsgesetz bestehen jedoch nur Informationsverpflichtungen für die explizit im letzten Kapitel erwähnten Vereinsorgane. Somit schreibt das Vereinsgesetz, bis auf eine Ausnahme, keine weiteren Berichterstattungsverpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit oder gegenüber indirekten Vereinsadressaten, wie zum Beispiel Förderern, vor. Die in § 22 Abs. 5 VerG einzige Ausnahme tritt ein, wenn bestehende Vereinsverpflichtungen nicht erfüllt werden können. Ist ein Verein nicht in der Lage, etwaige Verpflichtungen von Gläubigern zu erfüllen, so ist dieser Umstand der Vereinsbehörde zu melden, die durch einen Eintrag in das Vereinsregister diesen Umstand ersichtlich macht. Wird die Verpflichtung zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt, so hat der Rechnungs- bzw. Abschlussprüfer dies der Vereinsbehörde zu melden und der Eintrag in das Vereinsregister wird aufgehoben.¹⁰⁹ In den Vereinsrichtlinien ist zudem angeführt, dass etwaige Zuschussgeber vom zuschussnehmenden Verein einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht verlangen können.¹¹⁰

¹⁰⁸ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 204-207, RZ 401-409.

¹⁰⁹ Vgl. Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011), S. 211, RZ 419-420.

¹¹⁰ Vgl. VereinsR (2001), RZ 445.

Aufgrund mangelnder Transparenz in den derzeitigen Bestimmungen zur Vereinsberichterstattung ist ein Trend zu mehr Transparenz ersichtlich, der durch verschiedene Initiativen gestützt wird. Im Rahmen einer Zusammenarbeit von diversen österreichischen NPO-Experten wurde ein Experten-Entwurf eines NPO-Governance Kodex entwickelt, der als Empfehlung zur Leitung und Aufsicht von NPOs in Österreich dienen soll. Er stellt weitere Empfehlungen für eine transparentere Gestaltung der Berichtspflichten von Vereinen, die eine steuerliche Begünstigung durch den Gemeinnützigkeitsstatus erhalten, vor. So sollen gemeinnützige Vereine laut Kodex-Entwurf ihren Jahresabschluss samt Anhang und einen Rechenschaftsbericht (Jahres- und Tätigkeitsbericht), der wesentliche Informationen über die Mittelverwendung sowie über die Effektivität und Effizienz eines Vereins beinhaltet, auf der Vereinshomepage oder am Vereinssitz veröffentlichen.¹¹¹ Der Status Quo der Berichterstattung von österreichischen Sportvereinen gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere gegenüber diversen Finanzmittelgebern kann als unzureichend eingestuft werden. Mit Hilfe der Systematik Fund-Accounting, die in den nachfolgenden Kapiteln erläutert wird, kann die Verwendung von finanziellen Mitteln in Sportvereinen wesentlich transparenter dargestellt werden und dadurch zu einer verbesserten Vereinsberichterstattung führen.

4 Fund-Accounting: eine Methode zur transparenten Behandlung von zweckgebundenen Spenden und Förderungen

In diesem Kapitel erfolgt eine genaue Betrachtung der Systematik Fund-Accounting. Diese Methodik beruht auf einer differenzierten Darstellung von zweckgebundenen Mittel in Bezug auf ihre Verwendung von einer gemeinnützigen Organisation. Dadurch ergibt sich die Möglichkeit die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln in einem Sportverein transparenter darzustellen. Dieses Kapitel umfasst einerseits eine Erläuterung des theoretischen Aufbaus sowie der theoretischen Anwendung von Fund-Accounting. Andererseits wird die Anwendung von Fund-Accounting in ausgewählten Ländern grundlegend erklärt und einem Vergleich unterzogen.

4.1 Grundlagen des Fund-Accountings

Sportvereine sind auf verschiedenste Einnahmequellen angewiesen. Ein wesentlicher Bestandteil der Einnahmen eines Sportvereins sind Spenden und Zuschüsse von Vereinsmitgliedern oder Vereinsdritten. Spenden und Zuschüsse stehen oftmals nicht zur freien Verfügung, sondern unterliegen einer sogenannten Zweckbindung (siehe Kapitel 3.3.2). Diese Mittel dürfen nur für einen, von den Vereinsorganen oder Finanzmittelgebern definierten Zweck verwendet

¹¹¹ Vgl. WU Wien (2013).

werden. Zum Beispiel kann von einem Spenden- oder Subventionsgeber die Bedingung vorgegeben werden, dass ein Sportverein die zur Verfügung gestellten Mittel nur für die Förderung des Breitensports und nicht für den Profisport verwenden darf.¹¹² Das Vereinsgesetz in Österreich fordert von großen Vereinen eine zahlenmäßige Darstellung der wichtigsten Vereinseinnahmen und der dazugehörigen Aufwendungen im Anhang.¹¹³ Daraus lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass eine genaue Darstellung der Verwendung von zweckbedingten Spenden und Subventionen laut Vereinsgesetz nicht erforderlich ist.

In den USA wurde zur Transparenzerhöhung der zweckgebundenen Mittelverwendung das System „Fund-Accounting“ entwickelt, das als Ergänzung zur doppelten Buchführung angewendet werden kann. Mithilfe dieses Systems ist es möglich, die erzielten finanziellen Mittel nach den unterschiedlichen Zweckbindungen in sogenannte Fonds einzuteilen. Dieses Vorgehen ermöglicht es, die einzelnen Fonds in der Gesamtbilanz separat zu betrachten und zu berechnen. Als Folge dessen können die eingesetzten Mittel auf ihre zweckmäßige Verwendung analysiert werden, wodurch die Transparenz der Mittelverwendung erhöht werden kann.¹¹⁴

Wie zuvor erwähnt, soll ein Sportverein, der zweckgebundene Mittel erhält, sicherstellen, dass diese auch für den bestimmten Zweck verwendet werden. Mittelgeber haben dementsprechend ein besonderes Interesse an Informationen über die Verwendung zweckgebundener Mittel. Das Informationsinteresse von Mittelgebern definiert sich nach Schauer (2008) über:

- Die Befolgung des Verwendungszwecks für die erhaltenen zweckgebundenen Mittel,
- Die ertragssichernde Verwaltung der verfügbaren zweckgebundenen Mittel,
- sowie die Sicherung der Liquidität für die Verwendung der zweckgebundenen Mittel.¹¹⁵

Daraus lässt sich ableiten, dass eine Erhöhung der Transparenz einerseits für die Spender und Subventionsgeber von besonderem Interesse ist, und andererseits von Sportvereinen angestrebt werden sollte, um die Förderungsmittelgeber zufriedenzustellen, da Vereine auf die externen Mittel besonders angewiesen sind. Fund-Accounting kann in diesem Zusammenhang eine Lösung darstellen. Einerseits besteht die Möglichkeit, den Informationsbedürfnissen der Mittelgeber durch eine gesonderte Rechenschaftslegung der Vereine für zweckbedingte und frei verfügbare Mittel zu entsprechen.¹¹⁶ Andererseits unterstützt das Fund-Accounting-Regelwerk

¹¹² Vgl. Marik, M. (1997), S. 186.

¹¹³ Vgl. VerG § 22 Abs. 2.

¹¹⁴ Vgl. Horak, C. (1995), S. 341.

¹¹⁵ Vgl. Schauer, R. & Andeßner, R. (2008), S. 48.

¹¹⁶ Vgl. Marik, M. (1997), S. 186.

Vereine bei der Bereitstellung dieser Informationen, indem es ein Konzept anbietet, das eine transparente Berichterstattung gewährleistet.

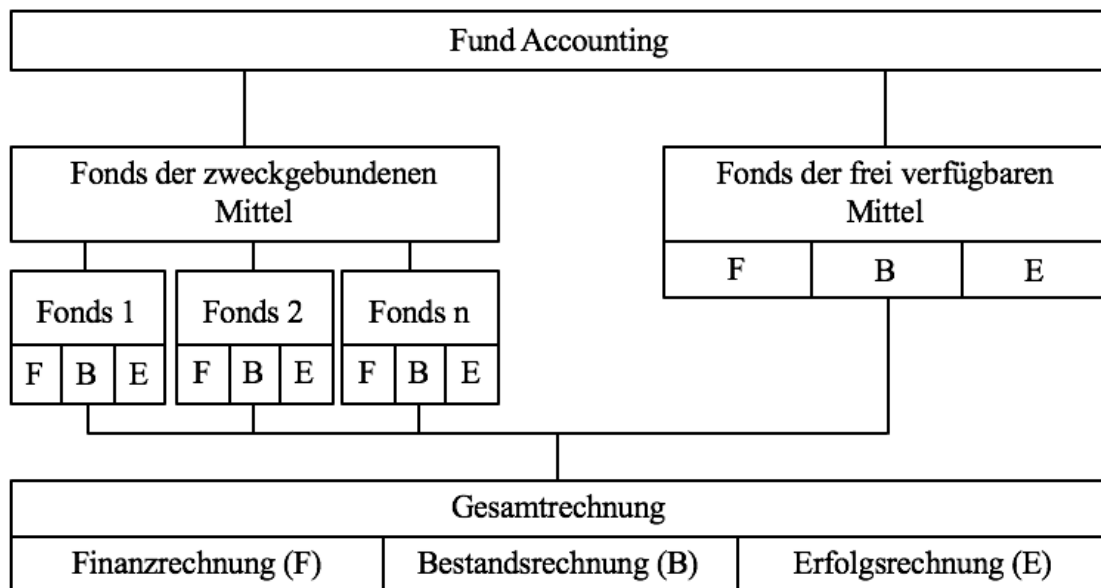


Abbildung 16: Aufbau Fund-Accounting (vgl. Marik, M. (1997), S. 187)

Das Konzept des Fund-Accountings baut auf der Einrichtung mehrerer separater Verrechnungskreise, den sogenannten Fonds, auf, die der getrennten Berechnung der jeweiligen zweckgebundenen und freien Mittel dienen. Das Grundgerüst des Fund-Accountings basiert im Speziellen auf zwei Fondsarten:

- den Fonds für zweckgebundene Mittel
- und den Fonds der frei verfügbaren Mittel.

Sofern die Notwendigkeit einer weiteren Differenzierung des Fonds für zweckgebundene Mittel besteht, kann der Fond in zusätzliche Einzelfonds untergliedert werden. Dies ist meist der Fall, wenn in einem Verein mehrere Mittel mit unterschiedlichen Zweckbindungen vorliegen. Für die einzelnen Fonds soll jeweils eine eigene Finanz-, Bestands- und Erfolgsrechnung durchgeführt werden.¹¹⁷

Damit das Interesse der Spender und Subventionsgeber für eine „ertragssichernde Verwaltung der verfügbaren zweckgebundenen Mittel“ erfüllt werden kann, besteht die Möglichkeit, die einzelnen Fonds in der Vermögensverwaltung zusammenzuführen. Die daraus resultierenden Vermögenserträge und Verwaltungsaufwendungen sind jedoch auf die einzelnen Fonds und die jeweiligen Bereiche aufzuteilen. Schauer (2008) strukturiert die einzelnen Fonds wie folgt:

- Fonds der zweckgebundenen Mittel:

¹¹⁷ Vgl. Schauer, R. & Andeßner, R. (2008), S. 48-49.

- alle zweckgebundenen Erträge,
- alle Transaktionen, die in Verbindung mit den zweckgebundenen Mitteln entstehen.
- Fonds der frei verfügbaren Mittel:
 - alle nicht zweckgebundenen Erträge,
 - alle Transaktionen, die in Verbindung mit nicht zweckgebundenen Mittel entstehen,
 - Mittel, die durch den Verein einer Zweckbindung unterliegen.

Die Möglichkeit einer Verschiebung von finanziellen Mitteln zwischen den Fonds besteht auf Basis einer Änderung der Zweckbestimmung und ist nur unter Absprache mit den Fördermittelgebern möglich.¹¹⁸

Das Leitungsorgan eines Sportvereins in Österreich hat laut § 21 Vereinsgesetz die Verpflichtung, die Erkennbarkeit der gesamten Finanzlage zu gewährleisten. Damit diese Bedingung im Falle des Fund-Accountings erfüllt werden kann, bedarf es einer Addition der beiden Verrechnungskreise¹¹⁹:

Fonds für zweckgebundene Mittel
 + Fonds der frei verfügbaren Mittel
 = Gesamtrechnung der beiden Fonds

Durch diese Verschmelzung der Verrechnungskreise wird der Überblick über die gesamte finanzielle Gebarung eines Sportvereins gewährleistet und die Anwendung des Systems Fund-Accounting würde somit im Einklang mit dem österreichischen Vereinsgesetz stehen.

4.2 Der Einsatz von Fund-Accounting in ausgewählten Ländern

In den Ländern Großbritannien und Schweiz findet das System des Fund-Accountings bereits Anwendung. In Großbritannien beruht diese Methodik auf den Rechnungslegungsempfehlungen SORP FRS 102 und in der Schweiz auf dem Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21. In den folgenden Kapiteln 4.2.1 sowie 4.2.2 werden die wesentlichen Rahmenbedingungen der Rechnungslegungssystematiken der ausgewählten Länder grundlegend erläutert. Zusätzlich erfolgt eine Darstellung der Anwendung von Fund-Accounting in Bezug auf SORP FRS 102 sowie Swiss GAAP FER 21. Das Kapitel 4.2.3 umfasst abschließend einen Vergleich der Anwendungsformen von Fund-Accounting der beiden Länder. Diese Gegenüberstellung soll Aufschluss geben wie sich die zwei Fund-Accounting-Systeme voneinander unterscheiden und wie Fund-Accounting in Österreich Anwendung finden kann.

¹¹⁸ Vgl. Schauer, R. & Andeßner, R. (2008), S. 49.

¹¹⁹ Vgl. Marik, M. (1997), S. 186-187.

4.2.1 Fund-Accounting in Großbritannien

Rahmenbedingungen SORP FRS 102

In England werden von der OSCR (Office of the Scottish Charity Regulator) sowie der Charity-Kommission für England und Wales speziell für gemeinnützige Organisationen Rechnungslegungsempfehlungen, die sogenannten Charities SORP (Statement of Recommended Practice), entwickelt.¹²⁰ Sie stellen eine wesentliche Grundlage der Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen in Großbritannien dar, jedoch sind die gesetzlichen Anforderungen zur Rechnungslegung von Charities in Großbritannien im Charities Act 2011 geregelt. Somit wird ersichtlich, dass die Charities SORP allgemeine anerkannte freiwillige Rechnungslegungsempfehlungen für gemeinnützige Organisationen sind.¹²¹ Die empfohlenen Rechnungslegungsanwendungen sind für Charities, also für Organisationen, die einen gemeinnützigen Zweck erfüllen, entwickelt wurden. Sportvereine, die einen gesundheitsfördernden Beitrag durch eine körperliche oder mentale Aktivität auf Amateurbasis leisten, können auch als Charities definiert werden.¹²²

Im Jahr 2015 wurde SORP FRS 102 veröffentlicht. SORP FRS 102 stellt eine Weiterentwicklung des SORP 2005 dar und kann als eine Anpassung der Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen an die Anforderungen des neuen Financial Reporting Standards 102 für Profit-Unternehmen betrachtet werden. SORP FRS 102 erläutert, wie der neue Standard in der Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen umgesetzt werden kann und welche zusätzlichen Anpassungen von Charities vorgenommen werden müssen, damit die Rechnungslegung den gemeinnützigen Anforderungen entspricht.¹²³ Grundlegend verfolgen diese Empfehlungen, basierend auf SORP FRS 102, die nachfolgenden Ziele:¹²⁴

- die Verbesserung der Qualität der Berichterstattung von Charities,
- die Verbesserung der Relevanz, Vergleichbarkeit und des Verständnisses der von den Charities dargestellten Informationen,
- die Bereitstellung von Erklärungen und Interpretationen der angewendeten Rechnungslegungsstandards,
- sie sollen zusätzlich eine unterstützende Funktion für diejenigen darstellen, die einen Jahresabschluss nach SORP aufstellen.

¹²⁰ Vgl. Charity SORP (2015).

¹²¹ Vgl. Stötzer, S. (2009), S. 254-255.

¹²² Vgl. Charity Commission for England and Wales (2013).

¹²³ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 1-6.

¹²⁴ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 10.

Diese Ziele sind durch einen transparenten und vollständig gestalteten Jahresabschluss zu erfüllen, der die Bestandteile Ergebnis-/Finanzrechnung, Bilanz, Cashflow-Rechnung und Anhang umfasst. Zusätzlich hat eine gemeinnützige Organisation einen Jahresrechenschaftsbericht, den sogenannten „Trustees Annual Report“, aufzustellen. In der auf Charities angepassten Ergebnis- bzw. Finanzrechnung, in Großbritannien auch SoFA (Statement of Financial Activities) genannt, sind alle Einnahmen und Ausgaben und anschließend das Jahresergebnis dargestellt. Zudem müssen die jeweiligen Mittel in eingeschränkte und uneingeschränkte Mittel aufgeteilt werden. Notwendig ist, dass die Cashflow-Rechnung nach SORP FRS 102 den Anforderungen einer Kapitalflussrechnung nach FRS 102 entspricht. Aus diesem Grund ist eine Dreiteilung in Cashflow aus der Betriebs- (operating activities), Investitions- (investing activities) und Finanzierungstätigkeit (financing activities) vorzunehmen. In der Bilanz müssen das Vermögen und die Schulden der Charity dargestellt werden. Nach SORP FRS 102 ist die Bilanz auch in die eingeschränkten sowie uneingeschränkten Kapitalarten zu untergliedern. In Bezug auf den Anhang müssen Charities die Rechnungslegungsgrundsätze erläutern und zusätzliche Angaben über spezielle Einnahmen/Ausgaben sowie Vermögen/Schulden vornehmen.¹²⁵ Bei der Aufstellung eines „Trustees Annual Report“ sind die Charities dazu verpflichtet, wesentliche Informationen, die nicht anhand von Zahlen ausgedrückt werden können, in einem Bericht zusammenzufassen. Ein derartiger Jahresbericht der Treuhänder muss folgende Angaben beinhalten:¹²⁶

- Ziele, Strategien und Maßnahmen einer Charity,
- Erfolge und Performance der Charity,
- Überblick über die finanzielle Lage,
- Informationen zur Struktur, Führung und zum Management,
- administrative Angaben,
- Ausnahme der Offenlegung von Informationen,
- Informationen über eine stellvertretende Vermögensverwaltung durch die Charity.

Zusammenfassend zielt ein „Trustees Annual Report“ auf die wichtigsten Informationsbedürfnisse der Organisationsadressaten, wie zum Beispiel Spender und andere finanzielle Unterstützer, ab.¹²⁷

Für kleine Charities bestehen Erleichterungen bezüglich des Umfangs eines Jahresabschlusses und Jahresrechenschaftsberichts der Treuhänder. Im Charities SORP wird geregelt, dass kleine

¹²⁵ Vgl. Charity SORP (2015), RZ. 26.

¹²⁶ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 1.14.

¹²⁷ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 1.1.

gemeinnützige Organisationen einen Abschluss auf Basis einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung anfertigen können und keine Cashflow-Rechnung erstellen müssen. Zusätzlich brauchen kleine Charities nur einen vereinfachten „Trustees Annual Report“, der den Satzungszweck sowie einen Überblick über die wichtigsten Tätigkeiten und Erfolge der Charity abbildet, anfertigen. Kleine Charities werden laut Companies Act 2006 als solche bezeichnet, wenn sie zwei von drei Größenmerkmalen nicht erfüllen: ein jährliches Einkommen in Höhe von 10,2 Millionen Pfund, eine Bilanzsumme von 5,1 Millionen Pfund und eine durchschnittliche Mitarbeiterzahl von 50 Personen. Werden zwei Merkmale in zwei aufeinander folgenden Jahren überschritten, so sind Charities dementsprechend als groß zu bezeichnen.¹²⁸

Anwendung von Fund-Accounting mit SORP FRS 102

Die Empfehlungen SORP FRS 102 zielen auf eine transparentere Gestaltung der Rechnungslegung von Charities ab. Finanzielle Mittel, die von Spendern oder finanziellen Unterstützern zur Verfügung gestellt werden, müssen aufgrund einer möglichen Zweckbindung entsprechend abgebildet werden, damit etwaige Einnahmen und Ausgaben einem vorgegebenen Verwendungszweck zugeordnet werden können. Bei einer Anwendung der SORP FRS 102 durch eine gemeinnützige Organisation kommt das System Fund-Accounting zum Einsatz, wodurch eine zweckmäßige Zuordnung der finanziellen Mittel ermöglicht wird. Eine Charity muss bei Anwendung von Fund-Accounting die finanziellen Ressourcen bestimmten vorgegebenen Fonds zuordnen.¹²⁹

Im SORP FRS 102 werden die verschiedenen Arten von Fonds erläutert. Prinzipiell erfolgt eine Unterteilung in eingeschränkt verwendbare (restricted) und frei verfügbare (unrestricted) Fonds. Die frei verfügbaren Mittel können von einer Charity ohne Einschränkung für den gemeinnützigen Zweck der Organisation verwendet werden. Innerhalb der frei verfügbaren Mittel ist es möglich, eine weitere Unterteilung zu tätigen: in generell frei verfügbare und in designierte Mittel. Ist ein Teil der frei verfügbaren Mittel für ein anstehendes zu finanzierendes Projekt vorgesehen, so erfolgt eine Art Zweckbindung des Kapitals durch die Organisation. Diese finanziellen Mittel sind im Posten der frei verfügbaren designierten Mittel zu erfassen.¹³⁰

Finanzielle Mittel mit einer eingeschränkten Verfügungsmöglichkeit müssen dem Fond der eingeschränkt verwendbaren Mittel zugeordnet werden. In dieser Kategorie wird nach SORP FRS 102 eine weitere Unterteilung hinsichtlich der Nutzung der Einnahmen (restricted income) oder

¹²⁸ Vgl. Sayer Vincent (2015), S. 24.

¹²⁹ Vgl. Sayer Vincent (2015), S. 5.

¹³⁰ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 2.6-2.7.

der Nutzung des Kapitals (restricted capital) vorgenommen. Einnahmen, die einer Nutzungsbeschränkung unterliegen, müssen für einen vorgegebenen Zweck, der im Rahmen der Charity-Tätigkeit liegt, verwendet und dem „Restricted Income Fund“ zugeordnet werden. Liegt eine Beschränkung der Nutzung des Kapitals vor, so sind die Charities verpflichtet, das Kapital entweder als Investment einzusetzen oder für eine andere vorgegebene Nutzung zu verwenden. Dieses Kapital ist dem „Restricted Capital Fund“ zuzuordnen.¹³¹

Die Darstellung der einzelnen Fond-Arten wird einerseits in der Ergebnis- bzw. Finanzrechnung ersichtlich, und andererseits erfolgt eine Abbildung in der Bilanz. Die Passivseite der Bilanz bei Charities ist zum einen in Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen und zum anderen in die jeweiligen Fonds der Charity unterteilt. Die Untergliederung der Fonds in der Bilanz erfolgt, wie schon erläutert, in eingeschränkte und frei verfügbare Fonds.¹³²

Damit Veränderungen in den einzelnen Fond-Kategorien besser abgebildet werden können, wird durch SORP FRS 102 eine Erstellung einer Fonds-Bewegungsrechnung, die einer Kapitalveränderungsrechnung gleichzusetzen ist, im Anhang verlangt.¹³³ In dieser Bewegungsrechnung können zusätzlich interne Transfers zwischen den einzelnen Fonds dargestellt werden. Interne Transfers sind nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Zum Beispiel können frei verfügbare Mittel zur Deckung eines defizitären eingeschränkten Fonds herangezogen werden. Zusätzlich wäre auch eine Verschiebung eingeschränkter Mittel möglich, wenn Mittelgeber einer Zweckumwidmung zustimmen.¹³⁴

Einnahmen aus Zuwendungen von finanziellen Unterstützern sowie Spenden werden erfolgswirksam über die Ergebnis- bzw. Finanzrechnung erfasst. Diesbezüglich muss auch eine Anpassung der Ergebnis- und Finanzrechnung in Bezug auf Fund-Accounting im Rahmen der Anwendung von SORP FRS 102 vorgenommen werden. Die Ertragsseite ist im „Statement of financial activities“ (SoFA) einer Charity in Einnahmen aus Spenden, aus gemeinnütziger Tätigkeit und aus Handelstätigkeit sowie Investments und in „andere Einnahmen“ aufgeteilt. Eine genaue Zuordnung ist für eine transparente Abbildung der generierten Mittel notwendig. Die Aufwandsseite ist in Ausgaben für Fundraising, für gemeinnützige Tätigkeiten und „andere Ausgaben“ zu gliedern. Es ist wichtig zu betonen, dass im Rahmen der Erstellung des SoFA die Einnahmen und Ausgaben der Fonds-Arten der Finanzrechnung zuzuordnen sind. Durch die Addition der einzelnen Fonds-Arten kann der Gesamtüberblick über die Einnahmen und

¹³¹ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 2.8 - 2.15.

¹³² Vgl. Charity SORP (2015), RZ 10.90-10.93.

¹³³ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 2.28.

¹³⁴ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 2.26.

Ausgaben einer Charity gewährleistet und anschließend das Jahresergebnis dargestellt werden.¹³⁵

Die Anwendung des Systems Fund-Accounting im Rahmen des SORP FRS 102 ermöglicht es, die Mittelflüsse in einer Organisation transparent darzustellen. Durch diese Vorgehensweise der Darstellung können die Informationsbedürfnisse der finanziellen Unterstützer weitgehend erfüllt werden. Das nachfolgende Kapitel wird die Ausprägungsform des Fund-Accountings in der Schweiz näher betrachten.

4.2.2 Fund-Accounting in der Schweiz

Rahmenbedingungen Swiss GAAP FER 21

In der Schweiz wurde im Jahr 2003 der Rechnungslegungsstandard mit der Bezeichnung Swiss GAAP FER 21 in Kraft gesetzt, der eine Anleitung für eine aussagekräftige Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen darstellt. Seit der Einführung von Swiss GAAP FER 21 haben sich viele NPOs dazu entschlossen, dieses Rechnungslegungskonzept anzuwenden.¹³⁶ Swiss GAAP FER 21 hat das Ziel, die Rechnungslegung von nicht-gewinnorientierten Organisationen aussagekräftiger und vergleichbarer zu gestalten. Im Jahr 2007 wurden die FER-Standards teilweise überarbeitet und unklare Bestimmungen präzisiert. Sie richten sich speziell an gemeinnützige, soziale Non-Profit-Organisationen. Die nach Swiss GAAP FER 21 zum Anwenderkreis gehörenden gemeinnützigen Organisationen finanzieren sich zum Großteil über Spenden sowie Subventionen. Die Leistungserbringer dieser Organisationen unterscheiden sich hier jedoch von den Leistungsempfängern, sodass die Anwendung von Swiss GAAP FER nicht auf Sportvereine in der Schweiz abzielt. Jedoch können Sportvereine freiwillig diese Standards anwenden und dadurch die Rechnungslegung transparenter gestalten.¹³⁷

Das Konzept FER 21 basiert auf einer pyramidenförmigen Struktur. Die oberste Ebene der Pyramide definiert das Ziel von FER 21: die Erhöhung der Aussagekraft und der Vergleichbarkeit der Bestandteile des Jahresabschlusses einer Non-Profit-Organisation. Die primäre Zielsetzung kann in einzelne qualitative und quantitative Nebenziele aufgegliedert werden. Auf Basis der Spitze der Pyramide resultiert die zweite Ebene, die die wesentlichen Grundlagen und Grundsätze der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit FER 3 (Darstellung und Gliederung der Rechnungslegung) festlegt. Folglich muss die Rechnungslegung einer NPO den Grundsätzen

¹³⁵ Vgl. Sayer Vincent (2015), S. 12-18.

¹³⁶ Vgl. Herzog, M. (2008), S. 383.

¹³⁷ Vgl. Eberle, R. & Zöbeli, D. (2014), S. 626-627.

der ordnungsgemäßen Rechnungslegung des schweizerischen Rechts entsprechen. Der Jahresabschluss einer schweizerischen Non-Profit-Organisation soll dadurch ein genaues Abbild der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage schaffen. Die nächste sowie die letzte Ebene resultiert somit aus dem vorhergehenden Level und enthält die wichtigsten Bestandteile der Jahresrechnung. Der Jahresabschluss nach Swiss GAAP FER 21 besteht aus der Bilanz, der Betriebs-, Mittelfluss- und Kapitalveränderungsrechnung, dem Anhang und einem aussagekräftigen Leistungsbericht. Aus den Bestandteilen der Jahresrechnung nach FER 21 sollen die wesentlichen Eigenschaften einer NPO, wie zum Beispiel die fehlende Gewinnausrichtung, klar dargestellt werden.¹³⁸

Die Bilanz nach Swiss GAAP FER 21 enthält gewisse Änderungen im Vergleich zu Bilanzen von gewinnorientierten Unternehmen. Bei nicht-gewinnorientierten Organisationen setzt sich die Passivseite der Bilanz aus dem Fremd-, Fonds- und Organisationskapital zusammen. Aufgrund dieser Unterteilung sind zweckgebundene Mittel dem Fondskapital und frei verfügbare Mittel dem Organisationskapital zuzuweisen. Auf der Aktivseite müssen zweckgebundene Zuwendungen des Anlagevermögens separat erfasst werden. Bei Organisationen, die keine Gewinnerzielung verfolgen, ist die Darstellung der Spenden in der Betriebsrechnung von Bedeutung. Diesbezüglich umfasst die Betriebsrechnung einer NPO die Gegenüberstellung der Spenden und deren Verwendungen. Zusätzlich ist in der Betriebsrechnung eine Unterteilung in zweckgebundene und frei verfügbare Mittel vorzunehmen, dadurch kann die Effizienz des Ressourceneinsatzes von zweckgebundenen Mitteln besser überprüft werden. Die Geldflussrechnung erfasst wie bei gewinnorientierten Unternehmen den Mittelfluss aus den Bereichen Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Veränderungen des Organisations- bzw. des Fondskapitals, wie zum Beispiel die Verwendung und der Bestand von Kapital, werden in der von FER 21 vorgeschriebenen Kapitalveränderungsrechnung dargestellt. Der Anhang einer Non-Profit-Organisation sollte zum einen die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sowie Erklärungen zu Rechnungsposten umfassen. Der Bestandteil Leistungsbericht enthält wesentliche Informationen über die Effektivität und Effizienz einer nicht-gewinnorientierten Organisation. Ein Leistungsbericht nach Swiss GAAP FER 21 muss die Punkte „Zweck der Organisation“, „Informationen über die leitenden Organe“, „Personen der Geschäftsführung“, „Verbindungen zu nahestehenden Personen“ sowie „Informationen über die erbrachte Leistung zur Zielerfüllung und die Verwendung der verfügbaren Mittel“ umfassen.¹³⁹

¹³⁸ Vgl. Müller, K. (2002), S. 547.

¹³⁹ Vgl. Stötzer, S. (2009), S. 268-271.

Bezüglich des Umfangs der Bestandteile des Jahresabschlusses gibt es für nicht-gewinnorientierte Organisationen größenabhängige Erleichterungen. Kleine Non-Profit-Organisationen sind nach FER 21 einerseits von der Erstellung einer Cashflow-Rechnung befreit, und andererseits ist eine Erfassung der Aufwände sowie Erträge nur auf Basis des Geldflusses (Einnahmen- und Ausgabenrechnung) möglich. Non-Profit-Organisationen können als klein bezeichnet werden, wenn zwei der drei folgenden Merkmale nicht erfüllt werden:

- Bilanzsumme in Höhe von zwei Millionen Franken,
- Erlöse aus Spenden und aus öffentlicher Hand erhaltene zweckgebundene Mittel in Höhe von einer Million Franken,
- zehn bezahlte Vollzeit-Arbeitnehmer im Durchschnitt über das Geschäftsjahr.

Die Größenklassenbestimmungen werden erst wirksam, wenn eine nicht-gewinnorientierte Organisation die bestimmte Anzahl der angeführten Merkmale in zwei aufeinander folgenden Jahren erfüllt.¹⁴⁰

Anwendung von Fund-Accounting mit Swiss GAAP FER 21

Mit dem Rahmenkonzept zur Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen Swiss GAAP FER 21 soll die Rechnungslegung nicht-gewinnorientierter Organisationen transparenter und informativer gestaltet werden. Zweckgebundene Geldspenden sind für NPOs eine unverzichtbare Ertragsquelle. Aufgrund der Zweckbindung dieser Mittel sollte ein zweckgerechter Mitteleinsatz bei einer nicht auf Gewinn ausgerichteten Organisation im Jahresabschluss transparent dargestellt werden, damit die Informationsbedürfnisse der Mittelgeber gestillt werden können. Unter der Anwendung des Fund-Accounting-Systems ist es möglich, diese Bedürfnisse der Spender zu erfüllen. Nach FER 21 ist eine fondsbasierte Rechnungslegung nicht verpflichtend vorgeschrieben, jedoch ist die Anwendung des Instruments Fund-Accounting für eine transparente Darstellung der Verwendung von zweckgebundenen Mittel unausweichlich.¹⁴¹ Kommt es nun zur Anwendung von Fund-Accounting in Verbindung mit Swiss GAAP FER 21, so sind Anpassungen auf der Passivseite in der Bilanz und der Einsatz einer Kapitalveränderungsrechnung unerlässlich.

Damit ein Vorhandensein von zweckgebundenen Mitteln in einer NPO in der Bilanz buchhalterisch abgebildet werden kann, muss die Passivseite um den Posten Fondskapital erweitert werden. Somit ist auf der passiven Seite der Bilanz unter der Anwendung von Fund-Accounting eine Dreiteilung in Organisations-, Fremd- und Fondskapital ersichtlich. Unter dem Posten

¹⁴⁰ Vgl. Müller, K. (2002), S. 547.

¹⁴¹ Vgl. Zöbeli, D. & Meyer, B. (2010), S.10.

Fondskapital dürfen nur alle Mittel verbucht werden, über deren Verwendung eine nicht-gewinnorientierte Organisation nicht frei entscheiden kann. Das Fremdkapital beinhaltet, wie bei gewinnorientierten Institutionen, die Verbindlichkeiten, Rückstellungen und die passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Das Organisationskapital, das nur für den statutarisch festgelegten Zweck verwendet werden darf, umfasst einerseits das von der NPO erwirtschaftete Kapital und andererseits das von den Organisationsmitgliedern zur Verfügung gestellte Kapital.¹⁴² Die Abgrenzung zwischen Fonds- und Organisationskapital basiert nach FER 21 eindeutig auf dem Kriterium der Zweckbindung von Spenden. Die zweckgebundenen Mittel müssen erfolgswirksam erfasst werden und dürfen somit nicht direkt dem Fondskapital zugewiesen werden.¹⁴³ Eine Erfassung der zweckgebundenen Mittel in der Betriebsrechnung erfolgt unter dem Posten „erhaltene Zuwendungen“ und ist mit einem „davon“ Vermerk zu kennzeichnen.¹⁴⁴ Damit eine lückenlose Erfassung der Mittel mit einer Zweckbindung ermöglicht wird, muss eine Kapitalveränderungsrechnung angefertigt werden, die eine separate Darstellung des Anfangs- sowie Endbestandes des Organisations- und Fondskapitals beinhaltet. Etwaige Zuweisungen und Verwendungen sind explizit darzustellen. Aufgrund einer Kapitalveränderungsrechnung, die auf einer Teilung der Kapitalarten beruht, kann eine transparente Darstellung über die zweckentsprechende Verwendung der Mittel gewährleistet werden. Mitteltransfers zwischen den einzelnen Fonds sind nur zulässig, wenn einerseits die Spender mit einer Zweckumwandlung einverstanden sind, oder andererseits die Mittelgeber auf eine Rückerstattung der Spende verzichten. Derartige Transfers können in der Kapitalveränderungsrechnung abgelesen werden. Im Falle eines Fondstransfers muss der Betrag trotzdem im Jahresabschluss ersichtlich gemacht und begründet werden.¹⁴⁵

Im Zuge der Implementierung des Fund-Accounting-Systems von Swiss GAAP FER 21 lässt sich erkennen, dass sich die Auswirkungen lediglich auf die Gliederung der Betriebsrechnung und Bilanz sowie auf eine Anfertigung einer Kapitalveränderungsrechnung beziehen. Die Anwendung des FER 21 in der Schweiz gewährleistet eine transparente Darstellung der Verwendung von zweckgebundenen Mitteln durch die Nutzung der Vorgehensweisen des Fund-Accountings.¹⁴⁶

¹⁴² Vgl. Fuchs, S. & Zöbeli, D. (2012), S. 2-3.

¹⁴³ Vgl. Fuchs, S. & Zöbeli, D. (2012), S. 5.

¹⁴⁴ Vgl. Fachkommission FER (2014), S. 631 & 634.

¹⁴⁵ Vgl. Fuchs, S. & Zöbeli, D. (2012), S. 4-7.

¹⁴⁶ Vgl. Zöbeli, D. & Meyer, B. (2010), S.11.

Im nachfolgenden Kapitel werden die zwei zuvor erläuterten Systeme, bei denen bereits das System Fund-Accounting besteht, miteinander verglichen, damit im Anschluss daran auf mögliche Unterschiede hingewiesen werden kann.

4.2.3 Vergleich der Rahmenkonzepte Swiss GAAP FER 21 mit SORP FRS 102

Die Rahmenkonzepte Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 finden bereits Anwendung in den jeweiligen Ländern. Beide Konzepte zielen im Wesentlichen darauf ab, die Rechnungslegung durch den Einsatz des Fund-Accounting-Systems einerseits von gemeinnützigen Organisationen transparenter zu gestalten und sie andererseits auf die spezifischen Bedürfnisse von Organisationen, die sich teilweise durch Spenden finanzieren, anzupassen. Das nachfolgende Kapitel wird die Rahmenkonzepte miteinander vergleichen, wodurch die wesentlichen Gemeinsamkeiten der Rahmenkonzepte sowie die Auswirkungen auf einen Jahresabschluss durch die Anwendung von Fund-Accounting hervorgehoben werden sollen. Dieser Vergleich soll als mögliche Grundlage für die Gestaltung einer auf Fund-Accounting basierenden Rechnungslegung für gemeinnützige österreichische Sportvereine dienen.

Der folgende Vergleich wird in drei Teilbereiche gegliedert: Zuerst sind die beiden Rahmenkonzepte einander gegenüberzustellen, anschließend werden die wesentlichen Bestandteile des Jahresabschlusses auf etwaige Unterschiede analysiert, und schlussendlich erfolgt ein Vergleich der Darstellung des Fund-Accountings im Jahresabschluss.

Vergleich	Swiss GAAP FER 21	SORP FRS 102
Rechnungslegungskonzept für NPO's	✓	✓
Anwendbarkeit des Konzepts auf Sportvereine	✓	✓
Verpflichtende Anwendbarkeit	✗	✗
Ausnahmen für kleine NPO's (Vereine)	✓	✓
Anwendung Fund-Accounting	✓	✓

Abbildung 17: Vergleich Rechnungslegungskonzepte

Die Rechnungslegungskonzepte Swiss GAAP FER 21 und sowohl SORP FRS 102 werden bereits von Non-Profit-Organisationen angewendet. In Großbritannien zielt diese Rechnungslegungsempfehlung vorwiegend auf die sogenannten Charities ab. In der Schweiz wurden die

Rechnungslegungsstandards speziell für Non-Profit-Organisationen entwickelt. Aus der Literatur geht hervor, dass eine verpflichtende Anwendung von Swiss GAAP FER 21 sowie SORP FRS 102 nicht gegeben ist. Entscheidet sich jedoch eine Organisation zur Anwendung der betreffenden Regelwerke, so sind die jeweiligen Standards bindend einzuhalten.¹⁴⁷

Nach SORP FRS 102 sollen Sportvereine, die einen Beitrag zur Gesundheitsförderung der Gesellschaft durch eine körperliche oder mentale Aktivität auf Amateurbasis leisten, dieses Regelwerk verwenden.¹⁴⁸ In der Schweiz werden Sportvereine nicht explizit von dem Regelwerk Swiss GAAP FER 21 genannt. Jedoch wird erwähnt, dass auch Vereine, die nicht direkt in den Vorgaben erwähnt sind, diese Standards freiwillig anwenden.¹⁴⁹ Daraus resultiert, dass dies auch auf die Sportvereine zutrifft.

In beiden Regelwerken gibt es Ausnahmen zum Umfang der Rechnungslegung für die als „klein“ definierten Organisationen. In der Schweiz sowie in Großbritannien werden gemeinnützige Organisationen, die zwei von drei Größenmerkmalen nicht überschreiten, als „klein“ bezeichnet. In beiden Ländern sind immer zwei aufeinander folgende Jahre bezüglich einer Unter- oder Überschreitung zu betrachten.¹⁵⁰ Wie in Kapitel 4.2.1 und 4.2.2 erläutert, wird bei einem Vergleich ersichtlich, dass sich die Größenmerkmale der einzelnen Länder zahlenmäßig unterscheiden.

Die Ausführungen in den Kapiteln Rahmenbedingungen SORP FRS 102 und Rahmenbedingungen Swiss GAAP FER 21 verdeutlichen, dass die Rahmenkonzepte der Schweiz und Großbritannien zu einer Transparenzsteigerung der Berichterstattung von Non-Profit-Organisationen beitragen sollen. Das Rechnungslegungsmodell beider Länder fokussiert dadurch die Anwendung eines Fond-basierten Rechnungswesens. Durch Fund-Accounting besteht die Möglichkeit, Einnahmen sowie Verwendungen von zweckgebundenen oder frei verfügbaren finanziellen Mitteln transparenter darzustellen.¹⁵¹ Abhängig von der Verwendung des jeweiligen Regelwerkes ergeben sich darauf aufbauend Unterschiede in der Darstellung von Fund-Accounting im Jahresabschluss.

Auf die Darstellungsunterscheide wird an späterer Stelle in diesem Kapitel eingegangen, zuvor ist es notwendig, die Bestandteile des Jahresabschlusses bezüglich Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 zu vergleichen.

¹⁴⁷ Vgl. Zöbli, D. & Schmitz, D. (2015), S. 19 & Charity SORP (2015), RZ. 24.

¹⁴⁸ Vgl. Charity Commission for England and Wales (2013).

¹⁴⁹ Vgl. Eberle, R. & Zöbeli, D. (2014), S. 626-627.

¹⁵⁰ Vgl. Müller, K. (2002), S. 547 & Sayer Vincent (2015), S. 24.

¹⁵¹ Vgl. Horak, C. (1995), S. 341.

Vergleich Jahresabschluss	Swiss GAAP FER 21	SORP FRS 102
Bilanz	✓	✓
GuV	✓	✓
Anhang	✓	✓
Cashflow-Rechnung	✓	✓
Kapitalveränderungsrechnung	✓	✓
Jahresrechenschaftsbericht	✓	✓

Abbildung 18: Vergleich Bestandteile

In der Abbildung 18 wird ersichtlich, dass sich die jeweiligen Bestandteile des Jahresabschlusses von Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 nicht grundlegend unterscheiden. Beide Regelwerke schreiben die Erstellung von einer Bilanz, einer GuV (Ergebnis-/Finanzrechnung), einem Anhang, einer Cashflow-Rechnung sowie einer Kapitalveränderungsrechnung und eines Jahresrechenschaftsberichts vor. Werden die einzelnen Bestandteile genauer betrachtet, so lässt sich erkennen, dass sich geringfügige Unterschiede in der Darstellung ergeben. Diese Unterschiede, die anschließend erläutert werden, ergeben sich insbesondere in der Bilanz sowie in der GuV aufgrund der unterschiedlichen Vorschriften zur Darstellung der Fund-Accounting-Systeme.

Auf eine Darstellung in der Abbildung bezüglich der Bestandteile eines Abschlusses kleiner gemeinnütziger Organisationen wurde verzichtet, jedoch sollen etwaige Unterschiede auch hier erläutert werden. Für kleine Organisationen besteht nach Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 die Möglichkeit, den Abschluss nur auf Basis einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung anzufertigen, und auf eine Erstellung einer Cashflow-Rechnung zu verzichten. Ein Unterschied in Bezug auf die Berichterstattung wird bei kleinen nicht-gewinnorientierten Organisationen ersichtlich. Nach dem Rahmenkonzept aus Großbritannien brauchen kleine Charities nur einen vereinfachten „Trustees Annual Report“ erstellen. Kleine Non-Profit-Organisationen nach Swiss GAAP FER 21 genießen keine Vereinfachung in Hinsicht auf die Erstellung des Leistungsberichts.¹⁵²

¹⁵² Vgl. Müller, K. (2002), S. 547 & Charity SORP (2016), RZ. 28.

Vergleich	Swiss GAAP FER 21	SORP FRS 102
Unterteilung der Bilanz	✓	✓
Unterteilung der GuV	~	✓
Darstellung Kapitalveränderungsrechnung	✓	✓

Abbildung 19: Vergleich Fund-Accounting

Bei einem Vergleich der Anwendung des Fund-Accountings in der Schweiz und in Großbritannien werden Unterschiede in der Darstellung der Bilanz sowie der Ergebnis- bzw. Finanzrechnung ersichtlich. Die Bilanz wird nach Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 auf der Passivseite in Verbindlichkeiten, Rückstellungen und in die unterschiedlichen Kapitalarten unterteilt. Das Kapital wird in der Schweiz in das Fonds- und Organisationskapital aufgesplittet.¹⁵³ In Großbritannien erfolgt die Aufteilung des Kapitals in die sogenannten „eingeschränkt verfügbaren“ und „frei verfügbaren“ Fonds.¹⁵⁴ Diesbezüglich lässt sich erkennen, dass in der Bilanz in beiden Fällen das Kapital unterteilt wird und im Endeffekt kein gravierender Unterschied, mit Ausnahme der Bezeichnung, vorliegt.

Stellt man jedoch die Gewinn- und Verlustrechnung von Swiss GAAP FER 21 und SORP FRS 102 gegenüber, so sind wesentliche Unterschiede in der Darstellung ersichtlich. Nach SORP FRS 102 wird grundlegend eine Unterteilung der Erträge und Aufwendungen vorgenommen. Mithilfe zusätzlicher Spalten werden die Erträge und Aufwendungen, wie in der GuV, den eingeschränkten sowie uneingeschränkten Fonds zugeordnet und separat aufgeführt. Durch die Summierung der zwei Fonds-Spalten erfolgt die Darstellung des für den Gesamtüberblick benötigten Gesamtergebnisses in einer dritten Spalte.¹⁵⁵ Diese Veranschaulichung nach SORP FRS 102 gewährleistet auf den ersten Blick die Erkennbarkeit, bei welchen Einnahmen und Ausgaben eine oder keine Zweckbindung vorliegt. Nach Swiss GAAP FER 21 wird auf eine spaltenmäßige Zuordnung der Erträge und Aufwendungen verzichtet. Nach dem schweizerischen Rechnungslegungskonzept sind die zweckgebundenen sowie die frei verfügbaren Zuwendungen horizontal getrennt mit einem „davon“ Vermerk unter dem Posten Zuwendungen anzuführen. Eine Zuordnung der Aufwendungen in zweckgebundene oder freie wird durch Swiss GAAP FER 21 nicht gewährleistet.¹⁵⁶ Kleine Organisationen, die keine Gewinn- und

¹⁵³ Vgl. Stötzer, S. (2009), S. 268-271.

¹⁵⁴ Vgl. Charity SORP (2015), RZ. 26.

¹⁵⁵ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 4.

¹⁵⁶ Vgl. Fachkommission FER (2014), S. 631 & 634.

Verlustrechnung anfertigen müssen, können das System Fund-Accounting auf Basis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung erstellen. In diesem Fall sind jegliche Einnahmen und Ausgaben entweder den frei verfügbaren oder zweckgebundenen Mitteln zuzuordnen.¹⁵⁷

In Bezug auf die Kapitalveränderungsrechnung in der Schweiz oder der Fonds-Bewegungsrechnung in Großbritannien sind keine nennenswerten Unterschiede zu erkennen. Beide Rechnungen zeigen die einzelnen Veränderungen von frei verfügbaren sowie zweckgebundenen Mitteln.¹⁵⁸

Abschließend kann festgehalten werden, dass beide Rechnungslegungskonzepte nahezu ident in Bezug auf Fund-Accounting aufgebaut sind. Etwaige Unterschiede bezüglich der rechtlichen Vorschriften der betrachteten Länder, die sich nicht auf Fund-Accounting auswirken, werden in dieser Arbeit nicht berücksichtigt und näher erläutert. Basierend auf dem vorangegangenen Vergleich kann jedoch erkannt werden, dass für die Verwendung von Fund-Accounting die wesentlichen Bestandteile eines Jahresabschlusses vorhanden sein müssen, damit eine effiziente Umsetzung auch möglich ist. In Österreich sind Sportvereine, abhängig von der Größe, verpflichtet entweder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine Bilanz und GuV zu erstellen. Folglich wären die notwendigen Bestandteile für eine Anwendung von Fund-Accounting in Österreich gegeben.

Das nachfolgende Kapitel erläutert, wie eine theoretische Anwendung des Fund-Accountings nach österreichischem Vereinsgesetz 2002 stattfinden kann. Diese theoretische Vorgehensweise beruht auf dem entwickelten Konzept von Schauer (2008) zur Einbettung von Fund-Accounting in das österreichische Regelwerk.

5 Theoretische Anwendung von Fund-Accounting

Laut österreichischem Vereinsgesetz 2002 ist jeder Verein dazu verpflichtet, Aufzeichnungen über die finanziellen Mittel zu führen. Wie in Kapitel 3.3, das sich mit der Vereinsrechnungslegung befasst, erläutert, sind die Rechnungslegungsanforderungen von der Größe eines Sportvereins abhängig. Diesbezüglich sind kleine Vereine zur Erstellung einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung verpflichtet, und mittelgroße bzw. große Sportvereine müssen einen Jahresabschluss anfertigen. Die Anwendung des Fund-Accounting-Systems kann sowohl auf Basis der Finanzrechnung als auch auf Basis der doppelten Buchführung erfolgen.¹⁵⁹ Eine theoretische

¹⁵⁷ Vgl. Stötzer, S. (2009), S. 269 und Charities SORP (FRS 102), RZ. 28.

¹⁵⁸ Vgl. Charity SORP (2015), RZ 2 & Fachkommission FER (2014), S. 636.

¹⁵⁹ Vgl. Marik, M. (1997), S. 188.

Anwendung des Fund-Accountings entsprechend der Grundlagen des österreichischen Vereinsrechts wird nachfolgend erläutert.

5.1 Anwendung auf Basis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung

Das Hauptaugenmerk der Finanzrechnung zielt auf eine Liquiditätssicherung im Sportverein durch die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ab. Durch die Darstellung der Einnahmen und Ausgaben in einem Sportverein wird es möglich, seine finanzielle Situation zu beurteilen, sodass im Falle eines etwaigen Zahlungsmittelfehlbestandes entsprechende Liquiditätssichernde Maßnahmen getroffen werden können.

	Gesamtrechnung
Einnahmen Vereinstätigkeit	400.000,00
Aufwand Vereinsbetrieb	2.000.000,00
Summe Vereinsbetrieb	1.600.000,00
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe	100.000,00
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	500.000,00
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	400.000,00
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	100.000,00
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.000.000,00
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	900.000,00
Gesamtvereinsgewinn	200.000,00

Abbildung 20: Aufbau Einnahmen-Ausgaben-Rechnung laut VerG 2002

Die Abbildung 20 zeigt die aktuelle Struktur einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die gesetzlich für kleine Vereine vorgegeben ist.

Erfolgt nun eine Implementierung des Fund-Accountings in das System der Finanzrechnung, so muss der Sportverein wichtige Anforderungen beachten. Die Aufteilung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung in die einzelnen Fonds und die anschließende Betrachtung der durch Addition zusammengefassten Fonds als Gesamtes, stellt eine wesentliche Bedingung dar. Zusätzlich müssen die einzelnen Fonds nochmals in der Finanzrechnung unterteilt werden. Dadurch wird den Adressaten eines Sportvereins eine detaillierte Übersicht über die Mittelherkunft bzw. -verwendung der zweckgebundenen Mittel geboten. Die weitere Unterteilung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung erfolgt in den:

- Leistungsbereich: Im Leistungsbereich werden die üblichen Einnahmen und Ausgaben der laufenden Vereinstätigkeit erfasst. Dazu zählen zum Beispiel die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen oder die Ausgaben für Personal.
- Investitionsbereich: Der Investitionsbereich stellt die Einnahmen und Ausgaben der zweckgebundenen und frei verfügbaren Mittel für Vereinsinvestitionen gegenüber.

- Finanzierungsbereich: In diesem Bereich werden die Einnahmen und Ausgaben aus Aufnahme bzw. Refinanzierung von Eigen- und Fremdkapital dargestellt.

Ein etwaiger Überschuss oder Fehlbestand aus dem Leistungsbereich wirkt sich entweder positiv oder negativ auf den Investitions- bzw. Finanzierungsbereich aus.¹⁶⁰

Leistungsbereich	frei verfügbare Mittel	zweckgebundene Mittel			Gesamtrechnung
		Jugendförderung	Meisterschaft	Umbau Kantine	
Einnahmen Vereinstätigkeit	1.234.567,89				1.234.567,89
Aufwand Vereinsbetrieb	1.234.567,89				1.234.567,89
Summe Vereinsbetrieb					
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe	1.234.567,89				1.234.567,89
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	1.234.567,89				1.234.567,89
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb					
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.234.567,89				1.234.567,89
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.234.567,89				1.234.567,89
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb					
Gesamtsumme Leistungsbereich					
Investitionsbereich					
Einnahmen Investition	1.234.567,89				1.234.567,89
Ausgaben Investition	1.234.567,89				1.234.567,89
Summe Investitionsbereich					
Finanzierungsbereich					
Einnahmen Finanzierungsbereich	1.234.567,89	1.234.567,89	1.234.567,89	1.234.567,89	5.173.707,16
Ausgaben Finanzierungsbereich	1.234.567,89	1.234.567,89	1.234.567,89	1.234.567,89	5.173.707,16
Summe Finanzierungsbereich					
Gesamtvereinsgewinn					

Abbildung 21: Einnahmen- und Ausgabenrechnung Fund-Accounting

In Bezug auf die Anwendung des Systems Fund-Accounting ist zu erkennen, dass der wesentliche Unterschied im Vergleich zur „normalen Finanzrechnung“ in der Unterteilung in die einzelnen Fonds sowie in die einzelnen Bereiche besteht.

¹⁶⁰ Vgl. Marik, M. (1997), S. 188-189.

5.2 Anwendung auf Basis der doppelten Buchführung

Vereine die gemäß VerG 2002 zu einer Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz verpflichtet sind, erstellen diese Bestandteile derzeit entsprechend den Vorschriften des UGB.

	Gesamtrechnung
Gewinn und Verlustrechnung	
Einnahmen Vereinstätigkeit	10.000,00
Aufwand Vereinsbetrieb	(7.500,00)
Summe Vereinsbetrieb	2.500,00
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe	10.000,00
Aufwand unentbehrlicher Hilfsbetrieb	(10.000,00)
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	0,00
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.000,00
Aufwand entbehrlicher Hilfsbetrieb	(1.100,00)
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	(100,00)
Betriebserfolg	2.400,00
Finanzerfolg	0,00
Gesamtvereinserfolg	2.400,00

Abbildung 22: Aufbau GuV – Status Quo

	Gesamtdarstellung
Aktiva	
Immaterielle Vermögenswerte	0,00
Sachanlagevermögen	20.000,00
Summe Anlagevermögen	20.000,00
Forderungen	2.500,00
Kassa/Bank	15.500,00
Summe Umlaufvermögen	18.000,00
Summe Aktiva	38.000,00

	Gesamtdarstellung
Passiva	
Vereinskapital	20.000,00
Sonderposten Zuschüsse	2.000,00
Rückstellungen	1.000,00
Verbindlichkeiten	15.000,00
Summe Passiva	38.000,00

Abbildung 23: Aufbau Bilanz – Status Quo

	Gesamtdarstellung
Cashflow-Rechnung	
Leistungsbereich	2.500,00
Investitionsbereich	0,00
Finanzierungsbereich	0,00
Veränderung Cashbestand	2.500,00

Abbildung 24: Aufbau Cashflow – Status Quo

Wird Fund-Accounting auf Basis der doppelten Buchführung, also in das System der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz eingegliedert, so können dadurch noch detailliertere Informationen über die Verwendung zweckgebundener Mittel geschaffen werden.

Die Bilanz basiert, trotz der Implementierung des Fund-Accounting-Systems, auf einzelnen Bestandskonten für jede Vermögens- und Kapitalart, jedoch werden diese in die einzelnen Fonds mit Zweckbindung und frei verfügbare Mittel unterteilt.

	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Aktiva				
Immaterielle Vermögenswerte				
Sachanlagevermögen				
Summe Anlagevermögen				
Forderungen				
Kassa/Bank				
Summe Umlaufvermögen				
Summe Aktiva				

	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Passiva				
Funds-Kapital				
Sonderposten Zuschüsse				
Rückstellungen				
Verbindlichkeiten				
Summe Passiva				

Abbildung 25: Bilanz Fund-Accounting

In der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt auch die Darstellung der einzelnen Ertrags- und Aufwandskonten je nach Fondsart getrennt voneinander, sodass je nach Fonds eine Differenz zwischen Erträge und Aufwendungen ermittelt werden kann. Diese Differenz stellt den Erfolg oder Verlust der Periode dar und führt entweder zu einer Erhöhung oder Verringerung des Eigenkapitals in der Bilanz.¹⁶¹

	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtrechnung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Gewinn und Verlustrechnung				
Einnahmen Vereinstätigkeit				
Aufwand Vereinsbetrieb				
Summe Vereinsbetrieb				
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe				
Aufwand unentbehrlicher Hilfsbetrieb				
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb				
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb				
Aufwand entbehrlicher Hilfsbetrieb				
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb				
Betriebserfolg				
Finanzerfolg				
Gesamtvereinserfolg				

Abbildung 26: GuV Fund-Accounting

¹⁶¹ Vgl. Marik, M. (1997), S. 192-193.

Zusätzlich zur Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz kann ein Sportverein den Jahresabschluss unter der Berücksichtigung des Fund-Accountings um eine Finanzrechnung erweitern, die entweder in Form einer laufend zu führenden Finanzrechnung oder in Form einer Kapitalflussrechnung am Ende der Periode erfolgt. Dadurch wird dem Sportverein die Darstellung der wesentlichen Liquiditätsinformationen in den einzelnen Fonds ermöglicht. Zum Beispiel kann dadurch festgestellt werden, wodurch ein Engpass oder Überschuss in den einzelnen Fonds entstanden ist.¹⁶²

	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Cashflow-Rechnung				
Leistungsbereich				
Investitionsbereich				
Finanzierungsbereich				
Veränderung Cashbestand				

Abbildung 27: Cashflow Fund-Accounting

Im Zuge der Betrachtung der derzeit angewendeten Jahresabschlussbestandteile sowie der Bestandteile unter dem Aspekt der Implementierung von Fund-Accounting, ist zu erkennen, dass sich mit Hilfe von Fund-Accounting eine differenzierte Darstellungsform ergibt. Durch diese getrennte Übersichtsform entsteht die Möglichkeit, die Verwendung von zweckgebundenen finanziellen Mitteln transparenter darzustellen. Dadurch kann jeder Abschlussleser einfach erkennen, wofür Spenden sowie Subventionen von einem Sportverein verwendet wurden.

5.3 Mögliche praktische Umsetzung von Fund-Accounting in Österreich

Die nachfolgenden Kapitel 5.3.1 und 5.3.2 zeigen die mögliche Umsetzung von Fund-Accounting anhand einer österreichischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung (5.3.1) sowie einer Bilanz und GuV (5.3.2) mit Hilfe von zahlenbasierten Beispielen. Durch diese Darstellung soll dem Leser der Vorteil einer verbesserten Übersicht der Verwendung von zweckgebundenen Mitteln in einem Sportverein aufgezeigt werden. Die jeweiligen Abschlussarten werden in einer verkürzten Form abgebildet. Eine genaue Zusammensetzung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung der einzelnen Bereiche sowie der Bilanz und GuV sind im Anhang dieser Arbeit ersichtlich. Die Zahlen und Daten der Abschlussarten beruhen auf fiktiven Annahmen eines Fußballvereins. Das erste Beispiel zeigt eine mögliche Anwendung von Fund-Accounting auf Basis der Einnahmen und Ausgabenrechnung in einem Fußballverein. Das zweite Beispiel zeigt die mögliche Implementierung von Fund-Accounting auf Basis der doppelten Buchführung ebenso

¹⁶² Vgl. Marik, M. (1997), S. 193.

in einem Fußballverein. Bezüglich der zwei nachfolgenden Beispiele ist es notwendig zu erklären, dass es sich um zwei unterschiedliche fiktive Fußballvereine handelt und somit kein zahlenmäßiger Zusammenhang gegeben ist. Nach jeder Abbildung erfolgt eine ausführliche Erläuterung der verschiedenen Posten, der periodenbezogenen Geschäftsvorfälle sowie der auf Fund-Accounting beruhenden Änderungen.

5.3.1 Mögliche praktische Umsetzung von Fund-Accounting in Österreich auf Basis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung

In der nachfolgenden Abbildung wird eine Implementierung des Systems Fund-Accounting in eine österreichische Einnahmen- und Ausgabenrechnung von einem Fußballverein anhand eines einfachen Beispiels exemplarisch dargestellt. Die Unterteilung der folgenden Einnahmen- und Ausgabenrechnung erfolgt einerseits in den Leistungs-, Investitions- und Finanzierungsbereich und andererseits in drei zweckgebundene Fonds sowie in einen Fond für frei verfügbare Mittel. Die letzte Spalte fasst alle vier Fonds in einer Gesamtrechnung zusammen.

Leistungsbereich	frei verfügbare Mittel	zweckgebundene Mittel			Gesamtrechnung
		Jugendförderung	Meisterschaft	Umbau Kantine	
Einnahmen Vereinstätigkeit	445,00 €				445,00 €
Aufwand Vereinsbetrieb	3.845,00 €	3.500,00 €			7.345,00 €
Summe Vereinsbetrieb	- 3.400,00 €	- 3.500,00 €			- 6.900,00 €
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe	28.721,00 €				28.721,00 €
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	24.347,00 €		8.637,00 €		32.984,00 €
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	4.374,00 €		- 8.637,00 €		- 4.263,00 €
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	265,00 €	1.206,00 €		266,00 €	1.737,00 €
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.182,00 €				1.182,00 €
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	- 917,00 €	1.206,00 €		266,00 €	555,00 €
Gesamtsumme Leistungsbereich	57,00 €	- 2.294,00 €	- 8.637,00 €	266,00 €	- 10.608,00 €
Investitionsbereich					
Verkauf Grundstück	3.459,00 €				3.459,00 €
Einnahmen Investition	3.459,00 €				3.459,00 €
Umbau Kantine				700,00 €	700,00 €
Ausgaben Investition				700,00 €	700,00 €
Summe Investitionsbereich	3.459,00 €			- 700,00 €	2.759,00 €
Finanzierungsbereich					
Spenden		900,00 €	2.000,00 €	120,00 €	3.020,00 €
Subventionen / Förderungen		800,00 €	4.000,00 €	320,00 €	5.120,00 €
Zinseinnahmen	12,00 €				12,00 €
Einnahmen Finanzierungsbereich	12,00 €	1.700,00 €	6.000,00 €	440,00 €	8.152,00 €
Kredittilgung	300,00 €				300,00 €
Ausgaben Finanzierungsbereich	300,00 €				300,00 €
Summe Finanzierungsbereich	- 288,00 €	1.700,00 €	6.000,00 €	440,00 €	7.852,00 €
Gesamtvereinsgewinn	3.228,00 €	- 594,00 €	- 2.637,00 €	6,00 €	3,00 €

Abbildung 28: Übersicht Fund-Accounting Einnahmen- und Ausgabenrechnung

Erklärung Fond frei verfügbare Mittel

Im Fond für „frei verfügbare Mittel“ werden alle Einnahmen sowie Ausgaben der üblichen Vereinstätigkeit des Sportvereins dargestellt, die keiner Zweckwidmung unterliegen. Der Leis-

tungsbereich wird in die Vereinstätigkeit, den unentbehrlichen und den entbehrlichen Hilfsbetrieb unterteilt. In der Abbildung 28 ist zu erkennen, dass der Vereinsbetrieb und der entbehrliche Hilfsbetrieb ein negatives Ergebnis erzielen. Dieser Negativbetrag wird durch den Betrieb der unentbehrlichen Hilfstätigkeit zur Gänze finanziert. Der Investitionsbereich weist einen positiven Saldo iHv 3.459,- Euro auf. Im Finanzierungsbereich entsteht ein geringer Fehlbetrag von 288,- Euro. Der Gesamtsaldo aller Bereiche beträgt 3.228,- Euro. Der erzielte Überschuss aus den frei verfügbaren Mitteln kann zur Deckung etwaiger Fehlbeträge in anderen Fonds verwendet werden.

Erklärung Fond Jugendförderung

Aus der Abbildung 28 wird ersichtlich, dass der Verein Aufwendungen für den Bereich Jugendförderung in Höhe von 3.500,- Euro aufweist, die dem Bereich der gewöhnlichen Vereinstätigkeit zugeordnet werden können. Sie bestehen aus den Ausgaben für interne Trainerkosten (1.000,- Euro) sowie den Kosten für ein Kindertrainingslager (2.500,- Euro) und werden durch Einnahmen aus der Veranstaltung eines Zeltfestes und durch Spenden sowie Fördermittel gedeckt. Die Einnahmen durch das Vereinsfest betragen 1.206,- Euro und sind aufgrund einer vereinsinternen Zweckbindung dem Fond für die Jugendförderung zuzuordnen. Zusätzlich wurden Spenden von 900,- Euro und Fördermittel von 800,- Euro generiert, die im Finanzierungsbereich zu erfassen sind. Die Sammlung der Spenden wurde explizit für die Jugendförderung durchgeführt, deshalb besteht auch für diese Einnahmen eine Zweckwidmung. Die Fördergelder für die Jugendförderungen stammen vom Fußballdachverband, der somit auch eine Zweckwidmung vorgibt.

In der letzten Zeile der Abbildung wird ersichtlich, dass der Fond Jugendförderung einen Verlust in Höhe von 504,- Euro verursacht, der jedoch durch die frei verfügbaren Mittel gedeckt wird. Es erfolgt somit ein Geldmitteltransfer von den frei verfügbaren Mittel in den Fond Jugendförderung.

Erläuterung Fond Meisterschaft

Die Finanzierung des Fonds Meisterschaft erfolgt rein aus dem Finanzierungsbereich, einerseits aus Spenden und andererseits aus Fördermitteln eines österreichischen Fonds für Sport. In der Abbildung ist klar zu erkennen, dass die Spenden 2.000,- Euro betragen, diese sind wieder auf Basis einer Zweckangabe bei der Spendensammlung dem zweckbestimmten Fond zuzuordnen. Die Fördermittel für die Ausrichtung einer Meisterschaft belaufen sich auf 4.000,- Euro und müssen in dem Fond Meisterschaft berücksichtigt werden. Ausgaben für die Meisterschaft sind im Leistungsbereich aufzuführen. In diesem Fall werden die Ausgaben dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (Kapitel 3.2.2) zugeteilt. Einerseits fallen Kosten für die Schiedsrichtergebühren

iHv 5.212,- Euro und für die Anmietung der Sporthalle 3.425,- Euro während der Meisterschaft an. Das Gesamtergebnis des Fonds Meisterschaft weist in dieser Periode einen Negativsaldo iHv 2.637,- Euro auf. Dieser Saldo wird wie beim Fond Jugendförderung durch eine Verschiebung finanzieller Mittel aus dem frei verfügbaren Fond in den betroffenen Fond gedeckt.

Erklärung Fond Umbau Kantine

Der Fond Umbau Kantine wurde angesetzt, um Mittel, die für die Erweiterung der Kantine verwendet werden sollen, zweckgemäß zu erfassen. Der Betrieb einer Kantine von einem Sportverein wird als entbehrlicher Hilfsbetrieb eingestuft. Deshalb sind Einnahmen und Ausgaben, die für oder durch den Betrieb der Kantine entstehen, dementsprechend zu erfassen (Kapitel 3.2.2). Im Zuge einer Durchführung eines Flohmarktes wurden in der Periode Einnahmen iHv 266,- Euro erzielt, die zur Finanzierung des Umbaus der Kantine verwendet wurden. Die Finanzierung des Flohmarktstandplatzes erfolgte über die frei verfügbaren Mittel. Zusätzlich ist in der Abbildung zu erkennen, dass Spenden von 120,- Euro und Subventionen von 320,- Euro eingenommen wurden, die auch zur Finanzierung des Umbaus verwendet wurden. Die Investitionsauszahlung iHv 700,- Euro wurde sachgerecht im Investitionsbereich im Fond Umbau Kantine erfasst.

Der Gesamtgewinn in diesem Fond beträgt 6,- Euro. Der Überschuss kann einerseits in die nächste Periode übernommen werden und bleibt somit in dem Fond erhalten. Andererseits besteht aufgrund der Tatsache, dass die zweckgebundenen Fördermittel vom Förderer (Spenden + Subventionen) zur Gänze aufgebraucht sind, die Möglichkeit, den Überschuss in einen anderen Fond zu verschieben. Wären finanzielle Mittel von Spendern oder Förderern noch vorhanden, so wäre eine Verschiebung des Überschusses nur bei einer Veränderung des Verwendungszwecks möglich. Der Verwendungszweck ist jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen (Kapitel 3.2) veränderbar.¹⁶³

Beurteilung

Wie in der Abbildung 28 ersichtlich, werden in der letzten Spalte durch die Addition der Spalten alle Fonds zusammengefasst. Nach der aktuellen Rechtslage in Österreich würde eine Darstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit der Spalte der Gesamtrechnung ausreichen. Jedoch zeigt sich hier, dass eine genaue Abbildung des Bezuges und der Verwendung von zweckgebundenen Mitteln nicht möglich ist. Fund-Accounting bietet somit eine präzise und einfache Darstellung des Mittelflusses von zweckgebundenen Geldern in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

¹⁶³ Vgl. Sportministerium Österreich (2012), S. 3.

5.3.2 Mögliche praktische Umsetzung von Fund-Accounting in Österreich auf Basis der doppelten Buchführung

Anknüpfend an die Anpassung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit dem System Fund-Accounting soll anschließend eine Implementierung des Fund-Accountings auf Basis der doppelten Buchführung erfolgen. Diesbezügliche Änderungen in der Darstellung der Bilanz, GuV und Cashflow-Rechnung werden anhand eines vereinfachten Beispiels aufgezeigt.

Entsprechend der Funktionsweise des Fund-Accountings erfolgt eine Aufteilung der Vereinsbestände in drei unterschiedliche Fonds. Zwei der drei Fonds unterliegen einer Zweckbindung für die Breitensport- und Jugendförderung. Der dritte Fond hat keine Verwendungsbestimmung und ist somit für den Sportverein frei verfügbar.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Gegenüberstellung des Vermögens und Kapitals eines Sportvereins am 01.01.2017:

Aktiva	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Software Lizenzen	250 €		400 €	650 €
Immaterielle Vermögenswerte	250 €		400 €	650 €
Grundstücke	98.000 €		220.000 €	318.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.000 €	2.000 €	5.000 €	8.000 €
sonstige Anlagevermögen	2.500 €	2.185 €	6.430 €	11.115 €
Sachanlagevermögen	101.500 €	4.185 €	231.430 €	337.115 €
Summe Anlagevermögen	101.750 €	4.185 €	231.830 €	337.765 €
Forderungen aus L+L	300 €	1.340 €	800 €	2.440 €
sonstige Forderungen	120 €	50 €	630 €	800 €
Forderungen	420 €	1.390 €	1.430 €	3.240 €
Kassa/Bank	3.200 €	2.730 €	7.230 €	13.160 €
Summe Umlaufvermögen	3.620 €	4.120 €	8.660 €	16.400 €
Summe Aktiva	105.370 €	8.305 €	240.490 €	354.165 €

Passiva	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Fund-Kapital zum 01.01.2017	85.030 €	2.370 €	139.370 €	226.770 €
Jahresgewinn	300 €	170 €	420 €	890 €
Fund-Kapital	85.330 €	2.540 €	139.790 €	227.660 €
Sonderposten Zuschüsse	1.000 €	2.000 €		3.000 €
Rückstellungen für Abfertigung	8.360 €		63.560 €	71.920 €
sonstige Rückstellungen	440 €	720 €	8.500 €	9.660 €
Rückstellungen	8.800 €	720 €	72.060 €	81.580 €
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstitute	4.890 €	310 €	15.620 €	20.820 €
Verbindlichkeiten L+L	2.690 €	1.680 €	7.680 €	12.050 €
sonstige Verbindlichkeiten	2.660 €	1.055 €	5.340 €	9.055 €
Verbindlichkeiten	10.240 €	3.045 €	28.640 €	41.925 €
Summe Passiva	105.370 €	8.305 €	240.490 €	354.165 €

Abbildung 29:Übersicht Fund-Accounting Bilanz 1.1.2017

Das Anlagevermögen des Vereins besteht im Wesentlichen aus vier relevanten Positionen, den Software-Lizenzen, Grundstücken, der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie dem sonstigen Anlagevermögen, das zur Gänze einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zugeordnet ist. Die

Summe des Umlaufvermögens setzt sich einerseits aus den Forderungen sowie andererseits aus dem Kassa- und Bankguthaben zusammen. Die Passivseite der Bilanz enthält das Vereinskapi- tal, das sich aus dem Stand vom 01.01.2017 und dem Jahresergebnis 2016 aufsummiert. Der Sonderposten Zuschüsse enthält zweckgebundene Zuschüsse für die Büro- und Geschäftsaus- stattung des Sportvereins. Weitere Posten der Passivseite sind zum einen die Rückstellungen und zum anderen die Verbindlichkeiten des Sportvereins.

Nachfolgend sind die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Cashflow-Rechnung des Ver- eins abgebildet. Die Auswirkungen etwaiger Veränderungen während der Abrechnungsperiode werden jeweils in den Abbildungen veranschaulicht und anschließend erläutert.

Gewinn und Verlustrechnung	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Mitgliedsbeiträge			445 €	445 €
Spenden	2.550 €	700 €		3.250 €
Subventionen	1.540 €	410 €		
sonstige betriebliche Erträge	100 €	200 €		300 €
Einnahmen Vereinstätigkeit	4.190 €	1.310 €	445 €	5.945 €
Hallenkosten	4.000 €	2.000 €		6.000 €
Bürokosten			230 €	230 €
Abschreibungen	125 €	200 €	540 €	865 €
Mitgliedsbeitrag Verband			190 €	190 €
Sonstige Aufwendungen	350 €			350 €
Erhöhung Rückstellungen	40 €		60 €	100 €
Aufwand Vereinsbetrieb	4.515 €	2.200 €	1.020 €	7.735 €
Summe Vereinsbetrieb	- 325 €	- 890 €	- 575 €	- 1.790 €
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe			20.997 €	20.997 €
Abgaben Verband			9.175 €	9.175 €
Abschreibungen	250 €	219 €	643 €	1.112 €
Sonstige Aufwendungen			8.350 €	8.350 €
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	250 €	219 €	18.168 €	18.637 €
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	- 250 €	- 219 €	- 2.829 €	- 2.361 €
Verkauf Sportartikel an Mitglieder			265 €	265 €
Kleines Vereinsfest		1.125 €		1.125 €
Flohmarkt	266 €			266 €
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	266 €	1.125 €	265 €	1.656 €
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb			1.182 €	1.182 €
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	266 €	1.125 €	- 917 €	474 €
Betriebserfolg	- 309 €	16 €	1.337 €	1.044 €
Zinsaufwand	244 €	16 €	781 €	1.041 €
Finanzerfolg	- 244 €	- 16 €	- 781 €	- 1.041 €
Gesamtvereins-erfolg	- 553 €	- €	556 €	3 €

Abbildung 30: Übersicht Fund-Accounting GuV 2017

Wie in der oben dargestellten GuV, werden Spender sowie Subventionseinnahmen einerseits in dem Fond für die Breitensportförderung und andererseits in dem Fond für die Jugendförderung dargestellt. Beide Positionen sind eindeutig den Einnahmen aus der Vereinstätigkeit zugeord- net. In den sonstigen betrieblichen Erträgen erfolgt die erfolgswirksame Erfassung der Zu- schüsse, die für Investitionen in Büro- und Geschäftsausstattung vorgesehen sind in der Höhe

der Abschreibungen der Büro- und Geschäftsausstattung. In dieser Periode wird die Geschäftsausstattung um 10 % des Buchwertes abgeschrieben, deshalb weisen die sonstigen betrieblichen Erträge einen Wert von 100,- Euro im Fond der Breitensportförderung und einen Wert von 200,- Euro im Fond für Jugendförderung auf. Der Abschreibungsaufwand im Bereich der Vereinstätigkeit setzt sich aus einer Abschreibung der immateriellen Vermögensgegenstände iHv 10 % und einer Abschreibung der Büro- und Geschäftsausstattung auch iHv 10 % zusammen. Die weiteren Aufwendungen der Vereinstätigkeit beziehen sich auf die durch die Vereinstätigkeit anfallenden laufenden Kosten. Zusätzlich wird die Rückstellung für Abfertigungen iHv 10 % des Buchwertes der Rückstellungen erhöht. Der Saldo der Vereinstätigkeit ist in allen drei Fonds negativ. Dementsprechend wird in der Gesamtdarstellung der Vereinstätigkeit ein Verlust iHv 1.790,- Euro ersichtlich.

Die Einnahmen aus dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb iHv 20.997,- Euro bestehen überwiegend aus den unechten Mitgliedsbeiträgen und werden dem Fond der frei verfügbaren Mittel zugeteilt. Die Abschreibungen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs errechnen sich auf Basis des sonstigen Anlagevermögens und betragen wiederum 10 % des Buchwertes. Die Abschreibungen beziehen sich einerseits auf die zweckgebundenen Fonds sowie andererseits auf den frei verfügbaren Fond.

Die Einnahmen aus dem entbehrlichen Hilfsbetrieb werden den drei Fonds zugeordnet. Die Erlöse des Vereinsfestes fließen aufgrund einer Zweckbestimmung durch den Verein in den Fond der Jugendförderung. Die Erlöse, die durch einen Flohmarkt erzielt werden, unterliegen wiederum dem Zweck der Breitensportförderung und werden dementsprechend dargestellt. Die Erträge aus dem Verkauf von Sportartikeln sind aufgrund der freien Verfügbarkeit dem dritten Fond zugeteilt. Die Finanzierung der Veranstaltungen und der Verkaufstätigkeit erfolgt über die frei verfügbaren Mittel. Ersichtlich wird, dass durch den unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieb der negative Saldo der Vereinstätigkeit ausgeglichen werden kann und somit ein Betriebserfolg iHv 1.044,- Euro entsteht. Der Finanzerfolg des Sportvereins setzt sich nur auf Basis der Zinsaufwendungen der drei Fonds zusammen.

Der Gesamterfolg des Vereins beträgt 3,- Euro für die Periode. Der Verlust aus dem Bereich der Breitensportförderung iHv 553,- Euro kann bei Bedarf durch den positiven Gesamterfolg iHv 556,- Euro gedeckt werden.

	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Cashflow-Rechnung				
Gesamtvereinsserfolg	- 553 €		556 €	3 €
+ Abschreibungen	375 €	419 €	1.183 €	1.977 €
+ Dotierung Rückstellung	40 €		60 €	100 €
- Auflösung nicht rückzahlb. Zuschuss	- 100 €	- 200 €		- 300 €
+ Senkung Forderungen	30 €	134 €	80 €	244 €
- Senkung Verbindlichkeiten	- 269 €	- 168 €	- 768 €	- 1.205 €
- Korrektur Zuordnung Spenden	- 2.550 €	- 700 €		- 3.250 €
- Korrektur Zuordnung Subventionen	- 100 €	- 200 €		- 300 €
Summe Leistungsbereich	- 3.127 €	- 716 €	1.111 €	- 2.732 €
Investitionsbereich				- €
Software Jugendförderung		- 400 €		- 400 €
Ausgaben Investition		- 400 €		- 400 €
Summe Investitionsbereich	- €	- 400 €	- €	- 400 €
Finanzierungsbereich				- €
Spenden	2.550 €	700 €		3.250 €
Subventionen / Förderungen	100 €	200 €		300 €
Einnahmen Finanzierungsbereich	2.650 €	900 €		3.550 €
Kredittilgung	- 489 €	- 31 €	- 1.562 €	- 2.082 €
Ausgaben Finanzierungsbereich	- 489 €	- 31 €	- 1.562 €	- 2.082 €
Summe Finanzierungsbereich	2.161 €	869 €	- 1.562 €	1.468 €
Gesamtvereinsgewinn	- 966 €	- 247 €	- 451 €	- 1.664 €

Abbildung 31: Übersicht Fund-Accounting Cashflow-Rechnung 2017

Die Abbildung 31 stellt die Cashflow-Rechnung der Periode des Sportvereins dar. Die Cashflow-Rechnung auf Basis des Fund-Accountings ermöglicht dem Leser eine genaue Interpretation, wie sich die Liquidität der einzelnen Fonds verändert. Einerseits erfolgt eine Korrektur der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträge. Es wird genau ersichtlich, dass die Auflösung der Zuschüsse einer Korrektur unterliegt, sodass sie dementsprechend in der Kapitalflussrechnung herausgerechnet wird. Zusätzlich erfolgt eine Reduzierung der Forderungen aus L+L und der Verbindlichkeiten aus L+L jeweils um 10 %. Andererseits wird die Zuordnung der Spenden und Subventionen in den Finanzierungsbereich korrigiert. Dies erfolgt auf Basis der Prämisse einer besseren Aussagekraft und einer sachgerechteren Darstellung. In der oben angeführten Darstellung lässt sich feststellen, dass der Leistungsbereich einen negativen Saldo iHv 2.732,- Euro zeigt. Der negative Wert entsteht nahezu ausschließlich durch den Fond Breitensportförderung, jedoch kann der Fond für frei verfügbare Mittel das negative Ergebnis um 1.111,- Euro reduzieren. Im Investitionsbereich ist eine Auszahlung iHv 400,- Euro ersichtlich, die zugunsten der Jugendförderung getätigt wird. Der Finanzierungsbereich zeigt eindeutig die Korrektur der Spenden und Subventionen. Unter anderem kommt es zu einer Tilgung der Kredite der drei Fonds. Die Tilgungshöhe beträgt 10 % der Kreditanfangsbestände zum 31.12.2016. Durch die Summierung des Leistungs-, Investitions- und Finanzierungsbereichs lässt sich der

Zahlungsmittelendbestand der Periode ermitteln. In dieser Periode ist ein Zahlungsmittelfehlbestand zu erkennen, der durch das Kassa- und Bankguthaben gedeckt werden kann. Anschließend werden jegliche Auswirkungen der GuV und der Cashflow-Rechnung in der Schlussbilanz des Sportvereins, die nachfolgend ersichtlich ist, erfasst.

Aktiva	zweckgebundenes Vermögen		frei	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung	verfügbare Mittel	
Software Lizenzen	225 €	400 €	360 €	985 €
Immaterielle Vermögenswerte	225 €	400 €	360 €	985 €
Grundstücke	98.000 €		220.000 €	318.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	900 €	1.800 €	4.500 €	7.200 €
sonstige Anlagevermögen	2.250 €	1.967 €	5.787 €	10.004 €
Sachanlagevermögen	101.150 €	3.767 €	230.287 €	335.204 €
Summe Anlagevermögen	101.375 €	4.167 €	230.647 €	336.189 €
Forderungen aus L+L	270 €	1.206 €	720 €	2.196 €
sonstige Forderungen	120 €	50 €	630 €	800 €
Forderungen	390 €	1.256 €	1.350 €	2.996 €
Kassa/Bank	2.234 €	2.484 €	6.779 €	11.497 €
Summe Umlaufvermögen	2.624 €	3.740 €	8.129 €	14.493 €
Summe Aktiva	103.999 €	7.906 €	238.776 €	350.681 €

Passiva	zweckgebundenes Vermögen		frei	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Veranstaltungen	verfügbare Mittel	
Fund-Kapital zum 31.12.2017	85.330 €	2.540 €	139.790 €	227.660 €
Jahresgewinn	- 553 €		556 €	3 €
Fund-Kapital	84.777 €	2.540 €	140.346 €	227.663 €
Sonderposten Zuschüsse	900 €	1.800 €		2.700 €
Rückstellungen für Abfertigung	8.400 €		63.620 €	72.020 €
sonstige Rückstellungen	440 €	720 €	8.500 €	9.660 €
Rückstellungen	8.840 €	720 €	72.120 €	81.680 €
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstitute	4.401 €	279 €	14.058 €	18.738 €
Verbindlichkeiten L+L	2.421 €	1.512 €	6.912 €	10.845 €
sonstige Verbindlichkeiten	2.660 €	1.055 €	5.340 €	9.055 €
Verbindlichkeiten	9.482 €	2.846 €	26.310 €	38.638 €
Summe Passiva	103.999 €	7.906 €	238.776 €	350.681 €

Abbildung 32: Übersicht Fund-Accounting Bilanz 31.12.2017

Auf der Aktivseite der Bilanz sind die Buchwerte der immateriellen Vermögenswerte des Fonds der Breitensportförderung und der frei verfügbaren Mittel jeweils um die Abschreibung vermindert. Die Investition für eine Software-Lizenz für die Jugendförderung wird zweckgemäß dem Fond Jugendförderung zugeordnet. Zusätzlich werden die um die Abschreibungen reduzierten Buchwerte des Sachanlagevermögens, ausgenommen der Grundstücke, ersichtlich. Das Umlaufvermögen der Schlussbilanz setzt sich aus den reduzierten Forderungen aus Lieferung und Leistung, den sonstigen Forderungen und dem um den Zahlungsmittelfehlbestand reduzierten Kassa- und Bankguthaben zusammen. Auf der Passivseite wird das Vereinskapi tal in jedem Fond um den jeweiligen Jahreserfolg oder Jahresfehlbetrag ergänzt. Dadurch ist in der Abbildung ersichtlich, dass sich eine Reduktion des Vereinskapi tals im Fond für Breitensportförderung um 533,- Euro ergibt. Das Vereinskapi tal des Fonds der frei verfügbaren Mittel erhöht

sich um 556,- Euro. Der Sportverein hat die Möglichkeit, den Jahresverlust des Breitensportförderungsfonds bei Bedarf mit den frei verfügbaren Mittel auszugleichen. Auf diesen Ausgleich wird jedoch in diesem Beispiel verzichtet. Die Abfertigungsrückstellungen werden jeweils um den Betrag, der in der GuV ersichtlich ist, erhöht. Aufgrund einer Reduktion der Verbindlichkeiten aus L+L erfolgt eine Reduzierung der Bestände um den jeweiligen Betrag. Zusätzlich kommt es in der Periode zu einer Tilgung der Kredite in allen drei Fonds, somit sind die Verbindlichkeiten mit dem neuen Wert anzusetzen.

Auf Basis der Anwendung der Methodik des Fund-Accountings bei der doppelten Buchführung oder der Einnahmen- und Ausgabenrechnung lässt sich feststellen, dass eine Steigerung der Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln ermöglicht wird. Durch die getrennte Verrechnung der zweckgebundenen Mittel hat jeder Abschlussleser die Chance, die zur Verfügung gestellten Mittel den entsprechenden Aufwendungen gegenüberzustellen.

6 Empirische Studie zur Feststellung der Notwendigkeit von Fund-Accounting in Österreich

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit der für diese Arbeit durchgeführten empirischen Studie über die Notwendigkeit der Anwendung von Fund-Accounting für Sportvereine in Österreich. Sie basiert auf fünf Leitfadeninterviews mit Vereinsexperten, die zu der Thematik befragt wurden, ob das System Fund-Accounting zu einer Transparenzerhöhung der Berichterstattung von zweckgebundenen Mitteln beitragen kann, und ob eine Notwendigkeit einer Anwendung von Fund-Accounting in Österreich gegeben ist.

6.1 Forschungsaufbau

Die vorliegende Untersuchung basiert auf insgesamt fünf Interviews. Drei Befragungen wurden mit Sportvereins- sowie Sportverbandsorganen durchgeführt, die für die Finanzen sowie die Rechnungslegung zuständig sind. Die beiden anderen Interviews fanden mit den jeweiligen Spendern bzw. Förderern, die eine direkte Beziehung mit den interviewten Sportvereinen aufweisen, statt. Die Sportvereine agieren einerseits im Golf- und andererseits im Fußballbereich in Österreich und wurden auf Basis der Größe sowie der Relevanz für den jeweiligen Sportbereich ausgewählt.

Damit die anfänglich gestellten Forschungsfragen, die dieser Untersuchung zugrunde liegen, adäquat beantwortet werden können, wurde sich für die Methode der Leitfadeninterviews entschieden, die im anschließenden Abschnitt näher erläutert wird.

6.2 Methodik zu Leitfrageninterviews

Der Ablauf der Interviews basiert auf einem Leitfaden aus Fragen, der alle Aspekte beinhaltet, die im Gespräch behandelt werden sollen. Dadurch kann die Vergleichbarkeit der einzelnen Interviews und der erzielten Ergebnisse gewährleistet werden. Jedoch besteht bei einem Interview, das auf Basis eines Leitfadens durchgeführt wird, auch die Möglichkeit, auf neue, wesentliche Aspekte einzugehen. Aus diesem Grund spielt die Interaktion zwischen Interviewer und Interviewtem eine wichtige Rolle. Trotz allem sollten die wesentlichen Inhaltspunkte nicht vernachlässigt werden. Zur Förderung der Gesprächsdynamik sind einerseits der Überblick über die behandelten Inhalte sowie die Fragestellungen von Bedeutung, und andererseits wird eine hohe Sensibilität des Interviewers vorausgesetzt.¹⁶⁴

Leitfadeninterviews, die eine weit verbreitete Form des Interviews darstellen, können in die Kategorie der teilstrukturierten Verfahren eingeordnet werden und sind Teil der qualitativen Sozialforschung. Das Grundkonzept des Interviewleitfadens wird auf Basis der behandelten Themen in Bezug auf die Forschungsfrage entwickelt. Es erfolgt eine Zusammenfassung der einzelnen Themenbereiche durch die Fragen des Leitfadeninterviews, um damit eine nahezu vollständige Abbildung der Theorie im Leitfaden zu ermöglichen. Aufgrund des teilstrukturier-ten Verfahrens soll die Möglichkeit gegeben sein, neue Aspekte, die durch die Interaktion zwischen den Interviewteilnehmern entstehen, zu behandeln.¹⁶⁵

6.3 Prinzipien des Leitfadeninterviews

Bei der Durchführung eines Interviews sind einige Grundregeln zu beachten, damit möglichst aussagekräftige Ergebnisse generiert werden können:

- **Warming-Up, Authentisch bleiben und Erklärungen zum Kontext**

Der Beginn eines Interviews soll eine angenehme Atmosphäre zwischen dem Interviewer und dem Interviewten schaffen. Durch eine positive Stimmung ist die Wahrscheinlichkeit höher, mehr Informationen vom Teilnehmenden zu bekommen. Ein authentisches Verhalten des Interviewers gegenüber dem Interviewenden kann die positive Atmosphäre im Gespräch nochmals unterstützen. Zusätzlich ist es auch notwendig, den Befragten über grundlegende Aspekte des Themas aufzuklären.

¹⁶⁴ Vgl. Zepke, G. (2010), S. 26.

¹⁶⁵ Vgl. Zepke, G. (2010), S. 30.

- **Offene Fragen und Bewahrung der Fragehaltung**

Damit durch ein Leitfadeninterview mehr Input erzielt werden kann, ist es notwendig, einfache und offene Fragen zu formulieren. In der Literatur werden speziell die W-Fragen (Was, Wie, Wo, Wer, Warum) genannt. Solche Fragen sollen den Interviewer animieren, Sachverhalte zu konkretisieren und Beispiele anzuführen. Fragen, die einen geschlossenen Charakter vorweisen, können dem Redefluss schaden und beinhalten die Gefahr, dass wichtige Informationen verborgen bleiben. Außerdem ist es notwendig, dass der Interviewer klar in seiner Fragehaltung bleibt. Zusätzlich sollte er keine Fragen und Antworten bewerten. Der Interviewleiter muss den Verlauf des Gesprächs aufmerksam verfolgen und sollte wesentliche Fragen im richtigen Moment stellen.

- **Einhalten von Pausen**

Ein weiteres Grundprinzip bei einem Interview ist das Beachten von Pausen. Pausen bieten dem Interviewer die Möglichkeit, seine Gedanken immer wieder ordnen. Zusätzlich ist anzumerken, dass der Befragte manchmal Zeit benötigt, um eine passende Formulierung für seine Überlegungen zu entwickeln.

- **Expertise des Nichtwissens und Paraphrasieren**

Der Interviewleiter hat die Möglichkeit, durch ein nochmaliges Nachfragen ausführlichere Beschreibungen zu erhalten. Diese Methodik kann zu einer Steigerung der Qualität des Interviews beitragen. Durch das Zusammenfassen des Gesagten zwischen manchen Redepausen oder zwischen den Fragen kann der Interviewleiter seine Aufmerksamkeit vorweisen. Zusätzlich wird auch die Möglichkeit geboten, das richtige Verständnis über das Gesagte zu überprüfen.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Vgl. Zepke, G. (2010), S. 31-32.

6.4 Leitfaden der Interviews und Übersicht über die interviewten Experten

Der Leitfaden zu den durchgeführten Interviews wurde in die drei Kategorien

- Vereinsinformationen,
- Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein und
- Fund-Accounting im Sportverein

unterteilt. Die Leitfäden der Interviews mit den Förderern und den Vereinsorganen sind im Anhang zu finden.

Nachfolgend findet sich eine Übersicht über die interviewten Personen. Aus Datenschutzgründen wurden jegliche vereins- oder personenspezifische Daten anonymisiert.

Interview	Fördergeber / Vereinsorgan	Position	Rechnungslegungs- ausbildung	Größe des Vereins
Interview 1	Vereinsorgan	Manager	ja	Mittelgroß
Interview 2	Fördergeber	Leiter Förderungen	ja	-
Interview 3	Fördergeber	Leiterin Förderbereich	nein	-
Interview 4	Verbandsorgan	Leiter Finanzen	ja	Groß
Interview 5	Vereinsorgan	Direktor Finanzen	ja	Groß

Abbildung 33: Übersicht Interviews

Es wurden zwei Interviews mit je einem Organ der Sportvereine geführt, sowie ein Gespräch fand mit einem Organ eines Sportverbandes statt und zwei Interviews wurden mit den jeweiligen direkten Förderern durchgeführt. Ein Sportverein ist im Golfsport tätig und bei dem anderen Verein handelt es sich um einen großen österreichischen Fußballverein. Der Sportbereich, in dem der Verband tätig ist, kann aufgrund der Anonymisierung nicht veröffentlicht werden, da er dadurch identifiziert werden könnte. Einer der beiden Förderer stellt Vereinen unterschiedlicher Sportarten finanzielle Mittel zur Verfügung und der zweite Förderer unterstützt Vereine im Golfsport. Alle befragten Personen sind mit den österreichischen Regulativen der Vereinsorganisation vertraut und befassen sich seit vielen Jahren mit der Sportvereinsthematik.

6.5 Rahmenbedingungen der Interviews

Die Interviews wurden in einem Zeitraum von zwei Wochen in den Räumlichkeiten der Sportvereine und der Förderer durchgeführt. Die Fragen des Leitfadeninterviews waren den Befragten im Vorhinein nicht bekannt. Die Dauer der Interviews bei den Förderern lag bei durchschnittlich 13 Minuten und bei den Vereinsorganen bei circa 17 Minuten. Die Interviews der Förderer waren dadurch gekennzeichnet, dass das Interesse über Möglichkeiten einer transparenteren Gestaltung der Berichterstattung über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln sehr hoch war. Die Gespräche mit den Vertretern der Sportvereine brachten eine Vielzahl an positiven Beiträgen, die vom Interviewer nicht vermutet wurden.

Prinzipiell kann festgehalten werden, dass alle Interviewteilnehmer sehr offen gegenüber den Interviews eingestellt waren. Zusätzlich erwähnenswert ist, dass sowohl die Förderer als auch die Sportvereinsorgane die Fragen sehr ehrlich beantworteten und sehr positiv auf das System Fund-Accounting reagierten. Trotz der durchweg positiven Antworten wurden manche Aspekte kritisch betrachtet.

6.6 Analyse der empirischen Studie

In diesem Kapitel werden die Antworten sowie die Ergebnisse der Interviews einander gegenübergestellt, zusammengefasst und einer Analyse unterzogen. Der Interviewleitfaden wurde in zwei wesentliche Teile unterteilt, die zur Beantwortung der Nebenforschungsfragen herangezogen werden sollen. Die Analyse der Nebenfragen dient dazu, die Grundlage zur Beantwortung der Forschungsfrage zu schaffen. Die Unterteilung der Fragen erfolgt in die zwei Bereiche:

- Finanz und Rechnungslegung im Sportverein – Status quo und
- Fund-Accounting im Sportverein.

Auf Basis der Unterteilung „Finanzen und Rechnungslegung – Status quo“ sollen mögliche Lücken in der derzeitigen Vereinsrechnungslegung identifiziert werden und dadurch die Relevanz einer notwendigen Verbesserung aufzeigen. Die Unterteilung Fund-Accounting im Sportverein dient dazu, weiterführend eine Darstellung zu bieten, inwiefern die Rechnungslegungssystematik Fund-Accounting zu einer Transparenzsteigerung der Berichterstattung von Sportvereinen bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden sowie Förderungen beitragen kann.

In der nachfolgenden Abbildung 34 ist ein kurzer Überblick dargestellt, aus welchen Forschungsfragen sich die zwei wesentlichen Unterteilungen des Leitfadenfragebogens zusammensetzen.

Unterteilung	Forschungsfragen
Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein – Status quo	1. Wie werden zweckgebundene Mittel entsprechend der Verwendung aktuell nach dem Vereinsgesetz dargestellt? 2. Wie berichten die befragten Sportvereine über die Verwendung von zweckgebundene Mittel an Mitglieder oder Mittelgeber zurzeit? 3. Welche Informationspflichten gibt es aktuell gegenüber Mittelgeber von zweckgebundenen Geldern?
Mögliche Anwendung von Fund-Accounting in österreichischen Sportvereinen	1. Kann das System Fund-Accounting zu einer transparenteren Darstellung von zweckgebundenen Mitteln beitragen? 2. Ist das System Fund-Accounting ausreichend für eine transparentere Darstellung der zweckgebundenen Mittel in der Berichterstattung? 3. Welche Maßnahmen sind zusätzlich notwendig damit eine Erhöhung der Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mittel stattfindet?

Abbildung 34: Übersicht Einteilung Nebenforschungsfragen

6.6.1 Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein – Status quo

Bevor eine Analyse der Interviews im Hinblick auf die Nebenforschungsfragen in der Unterteilung „Finanzen und Rechnungslegung – Status quo“ stattfinden kann, ist es notwendig, die Relevanz der Spenden- sowie der Fördereinnahmen für Sportvereine zu klären. Zusätzlich ist zu verdeutlichen, in welchem Ausmaß Spenden und Förderungen einer Zweckbindung unterliegen. In der Literatur werden sie als wichtige Einnahmequellen für Sportvereine beschrieben.

Dementsprechend kann auch auf Basis der durchgeführten Interviews erkannt werden, dass vor allem Förderungen einen wesentlichen Beitrag zu den Sportvereinsfinanzen leisten. Hinsichtlich der Fördereinnahmen erklärte ein Befragter:

„Fördermittel sind sehr relevant. Also wie gesagt, man sieht es eh am Volumen, wenn das jetzt ein Achtel ist an Einnahmen, so ist das natürlich sehr wichtig, dass wir Förderungen bekommen.“

Eine interviewte Person kritisierte aber, dass vor allem Spendeneinnahmen im Lauf der Zeit abgenommen haben und jetzt kaum mehr von Relevanz sind. Der Befragte sagte:

„Spendeneinnahmen gibt es leider zu wenig. Es wäre wünschenswert, wenn hier mehr kommen würde.“

In den Interviews werden als Gründe für die geringere Bedeutung der Spendeneinnahmen zum einen die fehlende Transparenz über die Verwendung und zum anderen die fehlende Abzugsfähigkeit bei Spendern von der steuerlichen Bemessungsgrundlage erwähnt. Alle befragten Vereinsorgane erklärten, dass die Förderungen, die sie erhalten, immer einer Zweckbindung unterliegen. Zu erkennen ist, dass in Sportvereinen mehrheitlich eine Zweckbindung für die Jugendförderung vorgegeben wird.

Aus der Sicht der Förderer kann festgehalten werden, dass finanzielle Mittel mehrheitlich mit einer entsprechenden Zweckbindung vergeben werden. Ein großer Förderer von österreichischen Sportvereinen erläuterte in dem durchgeführten Interview, dass die Zweckbindung in deren Fall in zwei unterschiedlichen Intensitäten vorgegeben wird:

„Es gibt immer eine grobe Zweckbindung. In der Grundförderung kann die Zweckbindung allerdings leicht verschoben werden. Das heißt, es gibt gewisse Richtlinien, wo die Verbände zwischen Förderungsbereichen – sagen wir einmal – umschichten können. In der Maßnahmenförderung ist die Zweckbindung sehr streng eigentlich. Da kann man – da muss das im Projekt bleiben. Wenn man es von einem Bereich wegwidmen möchte, dann muss man einen Antrag stellen und innerhalb von Projekten gibt es dann auch direkte Zweckwidmungen, wo wirklich genau festgehalten ist, dieser Anteil muss für, zum Beispiel Trainerkosten, eingesetzt werden, oder kann genau nur für diesen engen Zweck eingesetzt werden.“

Die interviewten Förderer waren der Meinung, dass nur durch eine Vorgabe eines Zweckes für die finanziellen Mittel eine zielführende Verwendung gegeben ist:

„Wir haben meistens eine Zweckbindung. Also wir schütten nicht einfach an die Vereine aus und sagen, macht was ihr wollt damit, sondern es ist eigentlich immer projektgebunden.“

Zusammenfassend ist zu erkennen, dass Fördergelder für Vereine notwendige Mittel sind, um vereinsspezifische Projekte durchführen zu können.

Bezüglich der Relevanz dieser Mittel für Sportvereine und dem Vorliegen einer Zweckbestimmung durch den Mittelgeber besteht die Notwendigkeit zur Klärung, wie der Status quo der Rechnungslegung in Sportvereinen in Bezug auf zweckgebundene Mittel ist und inwieweit dadurch Informationsasymmetrien sowie Transparenzlücken zwischen Mittelgebern und Spendern und dem Sportverein entstehen.

1. Wie werden zweckgebundene Mittel entsprechend der Verwendung aktuell nach dem Vereinsgesetz dargestellt?

Spendeneinnahmen und Fördergelder müssen aktuell in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie in der Bilanz und GuV eines Sportvereins, wie in Kapitel 3.3.2 erläutert, erfasst und dargestellt werden. Die aktuellen Rechnungslegungsvorschriften bestimmen zwar, wie eine Erfassung zu erfolgen hat. Jedoch ist zu erkennen, dass aufgrund dieser Erfassung sowie Darstellung eine Verifizierbarkeit über die Verwendung der zweckgebundenen Mittel nicht möglich ist. Selbst die Mehrheit der befragten Vereinsexperten gaben in den Interviews an, dass die aktuelle Darstellung als nicht oder nur mäßig transparent empfunden wird. Auf die Frage, ob es im Jahresabschluss ersichtlich ist, wofür die zweckgebundenen Mittel verwendet wurden, betonte eine befragte Person: „Nein, das ist nicht ersichtlich.“

Auch die Förderer weisen darauf hin, dass die derzeitige Darstellung nicht transparent genug ist und dementsprechend ein Verbesserungspotenzial besteht. Nach deren Meinung existieren zwei Probleme in Bezug auf Vereinsrechnungslegungsvorschriften. Erstens ist die Darstellung über die Verwendung der zweckgebundenen Mittel im Abschluss nicht ersichtlich, und zweitens gibt es keine Berichterstattungspflicht gegenüber den Spendern oder Förderern. Die Problematik der fehlenden Berichterstattung wird in der nächsten Forschungsnebenfrage behandelt, und der nachfolgende Ausschnitt eines Interviews stellt somit gleich einen passenden Übergang dar:

„Natürlich wollen wir so viel wie möglich herausfinden. Denn natürlich ist es uns sehr wichtig, dass das Geld zweckmäßig eingesetzt wird. Natürlich sind wir gesetzmäßig eingeschränkt, dass wir nur in förderungsrelevante Daten einsehen dürfen. Nachdem dies der Förderungsempfänger entscheidet, ist es schwer nachzuprüfen. Ähm, wir haben also keine Gesamteinsicht in den Verband. Deswegen kannst du auch schwer nachprüfen, okay, ist das, was er mir nicht gezeigt hat, eh nicht förderungsrelevant. Das ist schwierig.“

2. *Wie berichten die befragten Sportvereine gegenwärtig über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln an Mitglieder oder Mittelgeber?*

Der letzte Ausschnitt eines Interviews zeigt, dass die Problematik der Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln nicht nur auf die Darstellung in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung oder in der Bilanz sowie GuV zurückzuführen ist, sondern auch durch die fehlende Berichterstattungspflicht verursacht wird. Auf die Frage, wie ein Förderer Einsicht in die Vereinsfinanzen bekommt, antwortete eine befragte Spezialistin für das Förderwesen:

„Gar nicht. Also, ob sie das Geld wirklich dafür verwenden, ist ... wir gehen davon aus, wenn sie so viel Jugendförderung haben und Jugendtraining veranstalten, dass sie das Geld sowieso benötigen. Aber sie müssen es uns nicht mehr extra mit Belegen nachweisen.“

Aufgrund der Veröffentlichungsproblematik ist zu erkennen, dass zwischen dem Förderer und -nehmer eine Informationsasymmetrie vorherrscht, die bei den Förderern eindeutig auf der fehlenden Berichterstattungspflicht im österreichischen Vereinsgesetz basiert.

Die Sportvereinsorgane bekräftigten durch ihre Aussagen noch, dass keine gesetzliche Berichterstattungspflicht auf Grundlage des Vereinsgesetzes gegenüber den Förderern existiert. Zusätzlich betonte die Mehrheit der befragten Vereine aber, dass manche Förderer Regelungen für diverse Informationspflichten selbst definieren und nur durch Erfüllen der Pflichten die Förderungswürdigkeit gegeben ist. Auf die von den Förderern definierten Informationspflichten wird in der nächsten Forschungsnebenfrage eingegangen.

Gegenüber den Mitgliedern definiert das Vereinsgesetz Berichtspflichten (Kapitel 3.3.3), die von den Sportvereinen eingehalten werden müssen. Ein Sportverein hat die Verpflichtung, den Mitgliedern zumindest eine verkürzte Übersicht über die Finanzen zu präsentieren. Zwei von drei befragten Vereinen sagten im Interview aus, dass eine verkürzte Darstellung der Vereinsfinanzen bei der Mitgliederversammlung ausreichend ist. Des Weiteren argumentierten die befragten Sportvereine, dass die Vereinsberichterstattung gegenüber Mitgliedern als transparent empfunden wird:

„Gegenüber den Mitgliedern empfinde ich es sehr transparent.“

Durch die Veröffentlichung der Vereinsfinanzen ist zu erkennen, dass die Berichterstattung als eindeutig transparenter empfunden wird. Jedoch ist es nicht möglich, wie aus der ersten Forschungsnebenfrage ersichtlich wurde, eine zweckgemäße Verwendung von zweckgebundenen Mitteln in der derzeitigen Darstellung im Jahresabschluss eindeutig nachzuvollziehen.

Ein befragter Sportverein kann bezüglich seiner Berichterstattung gegenüber Mitgliedern und Förderern als Aushängeschild erachtet werden. Er veröffentlicht den Jahresabschluss freiwillig seit einigen Jahren auf der Vereinshomepage. Jedoch muss diesbezüglich angemerkt werden, dass es sich bei der Veröffentlichung nicht um den reinen Vereinsabschluss handelt, sondern um den konsolidierten Vereins- und GmbH-Abschluss. Dieser Verein hat sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten in eine eigenständige GmbH ausgelagert. Somit ist der Abschluss der GmbH verpflichtend nach UGB offenzulegen. Trotz allem kann festgehalten werden, dass die Veröffentlichung von vereinspezifischen Komponenten nicht gesetzlich vorgeschrieben ist und somit auf freiwilliger Basis durchgeführt wird. Auf die Frage, „ob dieser Sportverein, auch den Abschluss veröffentlichen würde, wenn keine GmbH bestehen würde“, antwortete die befragte Person:

„Also wir haben äußerst positive Erfahrungen gemacht. Es gibt keine Gerüchte mehr, ob dieses Geld vielleicht nicht doch irgendwo verschwindet. Es ist gegenüber allen Stakeholdern ein besseres Commitment da, und es ist auch ein Verständnis da, für unsere Tätigkeiten und es ist äußerst, äußerst positiv, und ich kann nur jedem dringend empfehlen, den Weg der Veröffentlichung zu gehen. Weil Transparenz schafft Vertrauen und Vertrauen ist einfach die Basis heute für jegliche Zusammenarbeit mit allen. Egal, ob das jetzt öffentliche Geldgeber, oder ob das ein privater Geldgeber, oder ob das normale Mitglieder sind Es ist generell ein Trend der Zeit, dass alles immer transparenter wird. Deshalb kann ich nur jedem Verein empfehlen, den Schritt zur Transparenz ganz massiv zu gehen und nicht irgendwas zu verstecken.“

3. Welche Informationspflichten gibt es aktuell gegenüber Mittelgebern von zweckgebundenen Geldern?

Es gibt keine gesetzliche Grundlage, welche Informationspflichten ein Sportverein im Zuge der Verwendung von zweckgebundenen Mitteln gegenüber Förderern oder Spendern zu erfüllen hat. Aus den durchgeführten Interviews geht hervor, dass die Förderer den fördermittelbeziehenden Sportvereinen selbst Informationspflichten vorgeben.

Ein Förderer erklärte:

„Also die Berichtslegung bzw. Abrechnung erfolgt so, dass die Verbände eine Excel-Liste ausfüllen, wo das wirklich genau untergliedert ist zwischen Förderungsbereich, Kostentyp, Datum vom Beleg – wirklich sehr ausführlich. Die müssen diese eben ausfüllen, damit machen wir unsere rechnerische Kontrolle, und dann gibt es auch noch einen Sachbericht, wo

sie beschreiben, wie sie das Geld eingesetzt haben. Ist das Projekt umgesetzt worden, inwieweit ist es umgesetzt worden, wie weit sind die Ziele erreicht worden, also dies wird dann verglichen eigentlich. Passt das, was sie gemacht haben, mit dem was sie schreiben überein.“

Anhand dieser Erklärung wird ersichtlich, dass oftmals eine genaue Dokumentation von den Sportvereinen zu erstellen ist. Jedoch erklärte der gleiche interviewte Förderer auch:

„Ich habe nur eine Einsicht in die Abrechnung. Das heißt, wirklich nur – wenn der 600.000,- Euro bekommt, dann kriege ich eine Excel-Liste mit 600.000,- Euro. Die kontrollieren wir durch und dann ziehen wir Stichproben, und schaue mir einige Originalbelege an. Aber ich habe keine Einsicht in irgendwelche Buchhaltungen. Wenn die Vereine mir ihren Abschluss bringen müssten, könnte ich schon mehr nachprüfen. Also das wäre natürlich eine gewaltige Steigerung, aber das ist ausdrücklich nicht gewünscht gewesen in letzter Zeit.“

Diese Erläuterung des interviewten Förderers zeigt, dass klare Informationspflichten zwischen Fördernehmer und -geber vorliegen, jedoch eine genaue Kontrolle über die zweckgerechte Verwendung nur mit Vorlage der Sportvereinsfinanzen möglich ist.

Die Sportvereinsorgane bestätigen indirekt auf Basis der beantworteten Fragen, dass das Führen von Auflistungen über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln die einzige Kontrolle seitens der Förderer ist.

Ein Sportverein ist in dieser Hinsicht wieder ein Ausnahmefall. Aufgrund der Höhe der Förderung wird zur Dokumentation sowie zur Prüfung über die zweckgebundene Verwendung ein externer Abschlussprüfer eingesetzt. Durch den Förderungserhalt wurde dieser Sportverein durch den Förderer verpflichtet, eine genaue Dokumentation über die zweckgemäße Verwendung zu führen. Auf die Frage: Wenn Spenden oder Subventionen einer Zweckbindung unterliegen, welche Informationspflichten bezüglich des Verwendungszweckes liegen gegenüber den Förderern vor? gab der Befragte die folgende Antwort:

„Wir haben hierfür einen eigenen externen Prüfer gehabt, der die zweckmäßige Verwendung dieser Subvention dann bestätigt hat, und den haben wir im Zuge des Bauvorhabens – hat der quasi die – nicht monatlich, aber zumindest mehrmals jährlich sich die Bücher und Rechnungen angeschaut und der hat dann einen Bericht gegenüber den Subventionsgebern formuliert als Externer.“

Zusammenfassung

Zusammengefasst kann auf Basis der Aussagen der durchgeführten Leitfadeninterviews der Schluss gefasst werden, dass die aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen der Vereinsrechnungslegung in Österreich zu einer geringen Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln gegenüber den Förderern führen. Die unzureichende Transparenz beruht auf zwei wesentlichen Problemen: Einerseits ist die Darstellung über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie in der Bilanz und GuV nicht ausreichend detailliert dargestellt. Auf Basis der Literatur kann festgestellt werden, dass auch im Falle einer Verpflichtung zu einer Anhang-Erstellung eines Vereins, im Anhang kaum Informationen über einen zweckmäßigen Einsatz der zweckgebundenen Mittel vorzufinden sind. Andererseits ist die Problematik der Transparenz auch auf die fehlende Berichterstattungspflicht von Vereinen zurückzuführen.

In dieser Arbeit wurde in vorherigen Kapiteln eine theoretische sowie praktische Anwendung des Systems Fund-Accounting erläutert. Fund-Accounting stellt in der Literatur, wie in den Kapiteln 4 und 5 ausführlich dargestellt, eine Methodik dar, die die Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln erhöhen kann. Im nachfolgenden Kapitel steht die Analyse der Expertenmeinungen zur Thematik Fund-Accounting im Fokus der Betrachtung. Die Aussagen der Vereinsorgane sowie der Förderer sollen zur Klärung dienen, inwieweit Fund-Accounting zu einer Transparenzsteigerung der Verwendung von zweckgebundenen Mitteln beitragen kann und welche weiteren Maßnahmen dazu notwendig sind.

6.6.2 Mögliche Anwendung von Fund-Accounting in österreichischen Sportvereinen

Die Analyse der durchgeführten Interviews basiert auf den Beantwortungen der Nebenforschungsfragen, auf deren Grundlage die wesentliche Forschungsfrage beantwortet werden soll.

1. Kann das System Fund-Accounting zu einer transparenteren Darstellung von zweckgebundenen Mitteln beitragen?

Die theoretischen Ausführungen zeigen vorab, dass durch die Darstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie der Bilanz und GuV auf der Grundlage des Fund-Accountings die Transparenz, wie zweckgebundene Mittel in einem Sportverein verwendet werden, gesteigert werden kann. Inwiefern dieser theoretische Ansatz mit den praktischen Meinungen übereinstimmt, sollen die nachfolgenden Expertenbeiträge zeigen. Von den fünf

befragten Experten des Sportvereinswesens hatten drei eine positive Haltung gegenüber Fund-Accounting, ein Experte war sich unsicher und ein anderer war der Meinung, dass Fund-Accounting zwar zur Transparenzsteigerung beitragen kann, aber in Österreich nicht notwendig ist.

Zwei Experten der Vereinsorgane sowie ein Förderer befürworteten die Transparenzerhöhung durch Fund-Accounting.

Ein Sportvereinsorgan erläuterte:

„Ein reines UGB-Schema, ich sag nur die Darstellung der Umsätze allgemein, Personalaufwand sonstige Aufwendungen ist zu wenig. Weil erst dann wieder die Fragen aufkommen, was ist mit dem passiert, wo steckt das drinnen usw. Somit ist die Aussagekraft des Rechnungswesens oder der Veröffentlichung wesentlich, damit ich überhaupt Transparenz schaffe, oder ob ich weitere Fragen produziere und von dem Aspekt her ist das Fund-Accounting, wie ich es gesehen habe, das Schema, sehr, sehr gut.“

Somit lässt sich schlussfolgern, dass der Mehrwert des Systems Fund-Accounting, wie in der Stellungnahme bestätigt, eindeutig in der differenzierten fundbasierten Zuteilung der Vermögenswerte, des Kapitals und der Einnahmen sowie Ausgaben liegt.

Ein Sportvereinsorgan war der Meinung, dass Fund-Accounting sich zwar positiv auf die Transparenz auswirkt. Jedoch äußerte er auch, dass manche Vereine, vor allem kleine, nicht das Volumen an Spenden- sowie Fördergeldern einnehmen und somit die Relevanz dieser Methodik nur für Sportvereine mit hohen Spenden- und Förderungseinnahmen gegeben ist. Ein Förderer, der die Anwendung von Fund-Accounting in Österreich als nicht notwendig erachtet, erklärte, dass aufgrund der von der Förderungsstelle vorgegebenen Informationspflichten, die ein Sportverein einhalten muss, eine „Art“ Fund-Accounting-Systematik gegeben ist.

Dementsprechend zeigen die Antworten der Experten, dass die Methodik des Fund-Accountings grundsätzlich zu einer Transparenzerhöhung beitragen kann. Ein Förderer bestätigte indirekt die Relevanz dieser Methodik für eine Transparenzsteigerung, da eine Art „Fund-Accounting“ von dieser Förderstelle schon gefordert wird.

2. *Ist das System Fund-Accounting ausreichend für eine transparentere Darstellung der zweckgebundenen Mittel in der Berichterstattung?*

Alle Sportvereinsexperten waren der Meinung, dass Fund-Accounting nur unter der Prämisse einer Veröffentlichung einen wesentlichen Beitrag zur Transparenzsteigerung gegenüber Förderern leisten kann, da die aktuellen Rechnungslegungsvorschriften des Vereinsgesetzes 2002 keine Veröffentlichungspflicht beinhalten.

Ein Förderungsexperte erläuterte dementsprechend:

„Ja, also, sicher wäre das interessant, die Abschlüsse zu sehen. Wenn das dann wirklich offengelegt werden muss und wir können da einen Einblick sehen, ähm, ja, da würde Fund-Accounting die Transparenz sicher zusätzlich erhöhen. So haben wir momentan null, also deswegen ist davon auszugehen, dass es auf jeden Fall mehr Transparenz bringen würde.“

Vor allem für Förderer ist die Veröffentlichung der Abschlüsse von hoher Relevanz. Ohne die entsprechende Veröffentlichungspflicht würde auch die differenzierte Darstellung des Fund-Accountings den Förderern keinen Mehrwert bieten, da sie keine Einsicht in die Bücher der Sportvereine haben. Jedoch kann festgehalten werden, dass auch bei keiner Veröffentlichung des Abschlusses zumindest eine Transparenzsteigerung bezüglich der Mittelverwendung gegenüber den Mitgliedern erzielt werden kann.

3. *Welche Maßnahmen sind zusätzlich notwendig, damit eine Erhöhung der Transparenz über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln stattfindet?*

Die Veröffentlichung des Abschlusses, wie in der vorherigen Beantwortung der Nebenforschungsfrage erläutert wurde, stellt im Endeffekt die wesentlichste zusätzliche Maßnahme dar. Nur auf Grundlage der Veröffentlichung kann die notwendige Transparenz gegenüber Spendern sowie Förderern durch das System Fund-Accounting erreicht werden. Durch die Analyse der Interviews mit den Experten der Vereinsorgane und Förderer konnten jedoch noch weitere entscheidende Maßnahmen identifiziert werden, die notwendig sind, damit eine Transparenzsteigerung durch das System Fund-Accounting erzielt werden kann. Die einzelnen Maßnahmen werden nachfolgend dargestellt.

Flächendeckende verpflichtende Anwendung:

Ein Förderer erläuterte im Interview: „Ich glaube, wenn das System wirklich eingeführt werden würde, dann sollte es schon flächendeckend eingeführt werden. Dass es wirklich von jedem umzusetzen ist für die Verbände und Vereine. Wenn, dann macht es nur so Sinn.“

Diese Aussage zeigt, dass im Zuge von Fund-Accounting eine flächendeckende Anwendung vorgeschrieben werden sollte. Einerseits wird dadurch ein Vergleich der einzelnen Abschlüsse der Sportvereine gewährleistet. Andererseits kann jeder Verein, der zweckgebundene Spenden- oder Fördermittel bezieht, daraufhin überprüft werden, ob diese auch zweckgemäß verwendet wurden.

Größenabhängige Erleichterung:

Ein Sportvereinsorgan antwortete auf die Frage, ob ab einer Spenden- oder Förderungshöhe von einer halben Million Euro Fund-Accounting sinnvoll wäre, mit:

„Dann würde das schon sinnvoll sein. Das würde man dann ja auch selber machen.“

Für manche Sportvereine stellen Spenden- oder Förderungen keine relevante Finanzierungsquelle dar. Diesbezüglich ist es nachvollziehbar, dass eine Anwendung von Fund-Accounting sich nur auf Sportvereine beziehen soll, die zweckgebundene Spenden- sowie Förderereinnahmen in einer definierten Höhe, wie zum Beispiel einer halben Million Euro, generieren.

Überprüfung der zweckmäßigen Zuordnung:

Ein Kritikpunkt eines Förderers in Bezug auf Fund-Accounting war:

„Geld hat kein Mascherl. Ob der jetzt seine eigenen 10.000,- Euro verwendet für das eine Projekt oder unsere 10.000,- Euro ist, glaube ich, auch mit einem Fund-Accounting schwer nachweisbar.“

Entsprechend dieser Anmerkung des Förderers ist zu erkennen, dass die Vermutung besteht, dass trotz der Systematik Fund-Accounting eine zweckgemäße Zuordnung nicht zur Gänze gewährleistet werden kann. Deswegen sollten auch bei einer möglichen Anwendung des Fund-Accounting-Systems ein Rechnungs- sowie Abschlussprüfer eine Überprüfung vornehmen, ob eine zweckmäßige Verwendung der Spenden- sowie Fördermittel tatsächlich gegeben ist.

Zusammenfassung

Anhand der Beantwortung der drei Nebenforschungsfragen kann festgehalten werden, dass das System Fund-Accounting zwar zu einer Transparenzerhöhung gegenüber Förderern über die

zweckmäßige Verwendung von Spenden- sowie Fördergeldern führen kann, jedoch bedarf es einiger Maßnahmen, damit diese Systematik diese Zielsetzung erfüllt. Nur durch eine Veröffentlichungspflicht der Sportvereins-Bücher wird es den Förderern ermöglicht, Einblicke in die Finanzen eines Sportvereins zu erhalten. Fund-Accounting kann somit erst unter dem Aspekt der Veröffentlichung zu einer Erhöhung der Transparenz führen, da dadurch jegliche relevanten Informationen dem Förderer zur Verfügung stehen.

Nicht nur die Veröffentlichung der Bücher, sondern auch die Maßnahmen der flächendeckenden gesetzlichen Anwendung und der Überprüfung der zweckgemäßen Zuordnung der Gelder in die entsprechenden Fonds durch den Abschlussprüfer, können zu einer Optimierung der Berichterstattung im Hinblick auf die Transparenz beitragen. Daraus lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass nur die Kombination des Systems Fund-Accounting mit einer Veröffentlichungspflicht der Bücher eine Transparenzsteigerung gegenüber Förderern grundlegend ermöglicht und durch eine anschließende Verknüpfung mit den anderen angeführten Maßnahmen den Effekt der Transparenzsteigerung erhöht.

7 Fazit

Durch den Vergleich der Zusammenfassungen in den Kapiteln 6.6.1 und 6.6.2 kann in diesem abschließenden Kapitel die Beantwortung der Forschungsfrage vorgenommen werden. Zusätzlich sollen die wichtigsten empirisch festgestellten Vor- und Nachteile bezüglich einer Anwendung von Fund-Accounting in Österreich aufgezeigt werden.

Der erste Abschnitt der empirischen Studie im vorherigen Kapitel bestätigt, dass in der derzeitigen österreichischen Vereinsrechnungslegung keine ausreichende transparente Übersicht über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln in Sportvereinen im Jahresabschluss gegeben ist. Die Transparenzlücken können auf das Problem der Darstellung im Abschluss sowie auf die fehlende Veröffentlichungspflicht der Sportvereinsfinanzen gegenüber der Öffentlichkeit sowie den Förderern zurückgeführt werden. In der Literatur stellt Fund-Accounting grundsätzlich eine Lösung dar, die die Transparenz der Rechnungslegung in Sportvereinen erhöhen kann. Die Stellungnahmen der Experteninterviews im Hinblick auf die Methodik Fund-Accounting zeigen durchweg positive Rückmeldungen, jedoch wird von manchen Experten ein Fund-Accounting-System kritisch betrachtet. Prinzipiell kann davon ausgegangen werden, dass Fund-Accounting zu einer Transparenzsteigerung in Bezug auf die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln führen kann, jedoch nur, wenn im Zuge einer Umsetzung dieses Systems weitere Anpassungen der Vereinsrechnungslegung durchgeführt werden. Die notwendigste Anpassung

stellt eindeutig die Veröffentlichungspflicht der Sportvereinsfinanzen dar. Eine Transparenzsteigerung mithilfe von Fund-Accounting kann somit nur erreicht werden, wenn Sportvereine gesetzlich dazu verpflichtet werden, den Vereinsabschluss offenzulegen. Aber auch weitere Maßnahmen, wie zum Beispiel eine flächendeckende gesetzliche Anwendung sowie eine Überprüfung der zweckgemäßen Zuordnung der Gelder durch einen Abschlussprüfer, sind notwendig, damit Fund-Accounting den Effekt der Transparenzerhöhung mit sich bringt.

Im Zuge der durchgeführten Leitfadeninterviews wurden die Experten nach ihren Meinungen befragt, welche Vor- und Nachteile ein Fund-Accounting für Vereine haben könnte. Die Vorteile für einen Verein beziehen sich einerseits auf ein besseres Controlling über die Verwendung von Fördermitteln und andererseits auf eine mögliche Grundlage für mehr Fördergelder.

In Bezug auf ein besseres Controlling im Verein antwortete ein Förderer auf die Frage, welchen Mehrwert Fund-Accounting für Vereine hätte:

„Na ja, vielleicht organisatorisch eine ... ja, auch eine klarere Strukturierung. Also das sie auch selber erkennen würden, wo ist das Geld, für was gebe ich es aus. Wie sieht es wirklich dort aus, wofür es vorgesehen ist.“

Anhand dieses Statements ist zu erkennen, dass ein Verein durch das System Fund-Accounting auch intern einen besseren Überblick über die Verwendung von Fördergeldern bekommen kann. Dadurch besteht für einen Verein der Vorteil einer besseren Planung sowie Kontrolle der zur Verfügung stehenden Mittel.

Ein Vereinsorgan ist der Meinung, dass das System Fund-Accounting auch als eine Grundlage für mehr Förderungen dienen kann:

„Na ja ... wahrscheinlich wäre es sogar eine Grundlage dafür, dass man mehr Förderungen oder Spenden erhält, wenn der Spendengeber oder Fördergeber einfach weiß, okay, da passieren wirklich die richtigen Sachen damit.“

Aufgrund einer besseren Darstellung bei der Verwendung von Förder- bzw. Spendengeldern in Bezug auf Fund-Accounting kann eine Erhöhung der Transparenz über den Mitteleinsatz erzielt werden. Somit ist es naheliegend, dass Förderer bei einem vorbildlichen Einsatz von Fördergeldern in einem Sportverein Ambitionen zeigen, mehr Geld für einen zweckmäßigen Einsatz zur Verfügung zu stellen.

Ein theoretischer Nachteil des Fund-Accounting-Systems für Sportvereine resultiert aus dem entsprechenden Mehraufwand, der durch eine detaillierte Erstellung des Jahresabschlusses entsteht. Die interviewten Experten betrachten diesen Mehraufwand jedoch als gering. Für Vereine, die keine oder geringe Einnahmen aus Förderungen sowie Spenden generieren, ist jedoch anzumerken, dass eine Implementierung eines Fund-Accounting-Systems höhere Kosten im Vergleich zu dem erzielten Nutzen verursachen würde. Diesbezüglich sollte bei einer möglichen Anwendung von Fund-Accounting eine größenabhängige Erleichterung in Betracht gezogen werden.

Der wesentliche Vorteil für Förderer und zusätzlich auch für die Öffentlichkeit, unter der Prämisse einer Veröffentlichungspflicht, resultiert in einem definitiv besseren Überblick über die Verwendung von zweckgebundenen Mitteln.

Resümee

Inwiefern kann die Rechnungslegungssystematik Fund-Accounting zu einer Transparenzsteigerung der Berichterstattung bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden sowie Förderungen in Sportvereinen beitragen?

Betrachtet man nun die Forschungsfrage im Hinblick auf die literarischen sowie empirischen Auswertungen in dieser Arbeit, so ist zu erkennen, dass Fund-Accounting einen Beitrag zur Transparenzsteigerung bei der Verwendung von Fördergeldern mit einer Zweckbindung nur unter der Prämisse einer gesetzlichen Veröffentlichungspflicht der Vereinsfinanzen durch die differenzierte Darstellung der Einnahmen und Ausgaben sowie der Vermögenswerte im Abschluss in sogenannte Fonds leisten kann. Zusätzlich ist es möglich, einen positiven Transparenzeffekt durch das System Fund-Accounting mithilfe weiterer gesetzlicher Maßnahmen zu erhöhen.

Sportvereine haben entsprechend ihrer Funktionen für das Gemeinwohl in einer Gesellschaft wesentliche Vorteile in der Besteuerung im Vergleich zu Organisationen, die als Unternehmen geführt werden. Zusätzlich erhalten eine Vielzahl an Sportvereinen Förderungen vom Staat, die aus Steuereinnahmen finanziert werden. Dementsprechend wäre eine Reformierung der Vereinsrechnungslegung im Hinblick auf mehr Transparenz nur legitim und angebracht. Durch eine Erhöhung der Transparenz mithilfe einer Anwendung des Fund-Accounting-Systems in Verbindung mit einer gesetzlichen Veröffentlichungspflicht können Vereine gegenüber der Öffentlichkeit und den Förderern jegliche Verwendungen von zweckgebundenen Mitteln belegen

und Rechenschaft darüber ablegen. Diesbezüglich sollte ein Verein auch dazu verpflichtet werden, die eigenen Vereinsfinanzen auf der Vereinshomepage sowie im Vereinsregister zu veröffentlichen. Es muss festgehalten werden, dass die Öffentlichkeit sowie die Förderer das Recht haben sollten, Informationen über die Verwendung von Steuergeldern, Spenden sowie Subventionen erhalten zu können.

Das neue Regierungsprogramm 2017-2022 beinhaltet unter dem Punkt Sport die Überlegungen einer möglichen Absetzbarkeit von Spenden an gemeinnützige Sportvereine.¹⁶⁷ Im Falle einer Umsetzung dieses Entwurfs sollte dementsprechend eine Veränderung der Sportvereinsrechnungslegung vorgenommen werden. Zugleich kann mithilfe des Fund-Accountings in Kombination mit einer gesetzlichen Veröffentlichungspflicht eine Erhöhung der Transparenz über die finanziellen Aktivitäten in Sportvereinen erzielt werden. Dadurch wird Spendern die Möglichkeit gegeben, Einsicht in die Verwendung der zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel zu nehmen.

¹⁶⁷ Vgl. Bundeskanzleramt Österreich (2017), S. 91.

Literaturverzeichnis

Achatz, M. & Oberleitner, S. (2004). Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine (2. Aufl.). Wien: Manz

Andeßner, R. (1997). Grundlagen der Finanzierung von Sportvereinen. In Andeßner, R. (Hrsg.), Finanzen im Sportverein: Handbuch zur Finanzierung, Besteuerung und Rechnungslegung (25-36). Wien: Linde

Andeßner, R. (2004). Finanzierung und Finanzmanagement in Vereinen. In Riedl, R. & Grünberger, H. (Hrsg.), Handbuch Vereinsmanagement: der Verein in einem geänderten Umfeld (106-140). Wien: Linde

Baldauf, A. (2011). Allgemeines steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht. In Baldauf, A., Renner, B. & Wakounig, M. (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine (65-182). Wien: Linde

Baldauf, A. (2011). Zuwendungen an Vereine. In Baldauf, A., Renner, B. & Wakounig, M. (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine (355-452). Wien: Linde

Brändle, C. & Rein, St. (2015). Das österreichische Vereinsrecht: rechtliche Grundlagen, steuerliche Aspekte, Vereinsgesetz, Vereinsrichtlinien (5. Aufl.). Wien: Linde

Eberle, R. & Zöbeli, D. (2014). Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 – Vorgeschlagene Änderungen und Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrecht, Der Schweizer Treuhänder, 8/2014. S. 626-629

Fachkommission FER (2014). Vernehmlassung zu Swiss GAAP FER 21 Rechnungslegung für gemeinnützige NPO, Der Schweizer Treuhänder, 8/2014. S. 630-637

Fuchs, S. & Zöbeli, D. (2012). Herausforderungen in Bezug auf das Fondsaccounting für Non-Profit-Organisationen nach Swiss GAAP FER 21. Zürich: WEKA

Grünberger, H. (2003). Praxisratgeber für Vereine mit Vereinsgesetz 2002. Wien: Linde

Grünberger, H. (2004). Steuerrecht. In Riedl, R. & Grünberger, H. (Hrsg.), Handbuch Vereinsmanagement: der Verein in einem geänderten Umfeld (62-105). Wien: Linde

Hendl, D., Müller, T. & Pölzl, P. (2017). Finanzierung gemeinnütziger Vereine: steuer- und beihilferechtliche Problemstellungen. Wien: Verl. Österreich

Herzog, M. (2008). Gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen – Erfahrungen aus der Einführung von Swiss GAAP FER 21, Der Schweizer Treuhänder, 5/2008. S. 383-389

Hinteregger, M. (2009). Der Sportverein. Wien: Verl. Österreich

Horak, C. (1995). Controlling in Nonprofit-Organisationen: Erfolgsfaktoren und Instrumente (2. Aufl.). Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl.

Lachmair, S. (2003). Der Verein als Unternehmensform. Wien: LexisNexis-Verl. ARD Orac

Lansky, G. & Pätzold, D. (2011). Das Vereinsgesetz 2002. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtnr, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (33-146). Wien: Linde

Marik, M. (1997). Fund-Accounting – ein Instrument zur Rechenschaftslegung über zweckgebundene Mittel. In Andeßner, R. (Hrsg.), Finanzen im Sportverein: Handbuch zur Finanzierung, Besteuerung und Rechnungslegung (185-198). Wien: Linde

Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011). Informationsrechte und Informationspflichten. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtnr, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (187-212). Wien: Linde

Matznetter, C. & Thunshirn, R. (2011). Vereinsgebahrung: Ziele, Größenklassen und Grundsätze. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtnr, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (147-186). Wien: Linde

Müller, K. (2002). FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit- Organisationen, Der Schweizer Treuhänder, 6-7/2002. S. 545-552

Pausz, B. (2015). Gemeinnützige Organisationen in der Praxis: die häufigsten Irrtümer von Vereinen und anderen NPOs (1.Aufl.). Graz, Wien: Dbv-Verl.

Rauscher, C., Scherhak, H. & Hinterleitner, J. (2017), Vereine: Ihr Ratgeber für Vereinsangelegenheiten. Plus zahlreiche Praxisbeispiele und Hinweise (6. Auflage). Wien: Manz

Renner, B. (2011). ABC der Vereinstätigkeit. In Baldauf, A., Renner, B. & Wakounig, M. (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine (293-354). Wien: Linde

Renner, B. (2011). Wirtschaftliche Tätigkeiten von Vereinen. In Baldauf, A., Renner, B. & Wakounig, M. (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine (183-292). Wien: Linde

Schauer, R. & Andeßner, R. (2008), Rechnungswesen für Nonprofit-Organisationen: ergebnisorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument für das Management in Verbänden und anderen Nonprofit-Organisationen (3. Aufl.). Bern, Wien: Haupt

Scherhak, H. & Szirba, R. (1999), Das österreichische Vereinsrecht. Wien: Juridica

Steinwandtner, M. (2011). Qualifizierte Rechnungslegung für große Vereine. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtner, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (277-370). Wien: Linde

Steinwandtner, M. (2011). Regelungen der anzuwendenden Form der Rechnungslegung. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtner, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (237-276). Wien: Linde

Steinwandtner, M. (2011). Regelungen des Vereinsgesetzes zur Rechnungslegung. In Lansky, G., Matznetter, C., Pätzold, D., Steinwandtner, M. & Thunshirn, R. (Hrsg.), Rechnungslegung der Vereine: Praxisleitfaden Vereinsrecht, Gebahrung und Prüfung (227-236). Wien: Linde

Stötzer, S. (2009), Stakeholder Performance Reporting von Nonprofit-Organisationen: Grundlagen und Empfehlungen für die Leistungsberichterstattung als stakeholderorientiertes Steuerungs- und Rechenschaftslegungsinstrument. Wiesbaden: Gabler Verlag / GWV Fachverlage GmbH

Vögel, P., Egger, P. & Steirer, W. (2008). Der neue Verein: in 360 Fragen und Antworten (2. Aufl.). Wien, Graz: NWV - Neuer Wiss. Verl.

Zepke, G. (2010): Einführung in die Qualitative Forschung. Wien: tso

Zöbeli, D. & Meyer, B. (2010). Fondsaccounting für Nonprofit-Organisationen nach Swiss GAAP FER 21, Rechnungswesen & Controlling, 3/2010. S. 10-11

Zöbli, D. & Schmitz, D. (2015). Der neue Swiss GAAP FER 21 – die wichtigsten Änderungen im Überblick, Rechnungswesen & Controlling, 2/2015. S. 19-22

Online-Quellen

Bertl, R. (2008). Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor (Stellungnahme). Wien: AFRAC. Bezogen unter: http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Zuschuss_PSE_Stellungnahme_Juni08.pdf (Zugriff: 13.11.2017)

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (BAO). In BGBl. Nr. 194/1961. Bezogen unter: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940> (Zugriff: 22.11.2017)

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (UStG 1994). In BGBl. Nr. 663/1994. Bezogen unter: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873> (Zugriff: 28.01.2018)

Bundesgesetz über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (KStG 1988). In BGBl. Nr. 401/1988. Bezogen unter: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004569>
(Zugriff: 28.01.2018)

Bundesgesetz über Vereine 2002 (VerG 2002). In BGBl. I Nr. 66/2002. Bezogen unter: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20001917>
(Zugriff: 22.11.2017)

Bundeskanzleramt Österreich (2017). Regierungsprogram 2017-2022: Zusammen. Für unser Österreich. Bezogen unter: https://www.bundeskanzleramt.gv.at/documents/131008/569203/Regierungsprogramm_2017-2022.pdf/b2fe3f65-5a04-47b6-913d-2fe512ff4ce6
(Zugriff: 25.12.2017)

Bundesministerium für Finanzen (2017). Liste begünstigter Einrichtungen. Bezogen unter: https://service.bmf.gv.at/service/allg/spenden/show_mast.asp#aw
(Zugriff: 23.11.2017)

Bundessportorganisation (n.a.). Sport in Österreich. Bezogen unter: <http://www.bso.or.at/de/sport-in-oesterreich-und-europa/sport-in-oesterreich/>
(Zugriff: 24.12.2017)

Charity Commission for England and Wales (2013). Guidance Charitable purposes. Bezogen unter: <https://www.gov.uk/government/publications/charitable-purposes/charitable-purposes>
(Zugriff: 26.11.2017)

Charity SORP (2015). Charities SORP (FRS 102). Bezogen unter: http://www.charitycorp.org/media/619101/frs102_complete.pdf
(Zugriff: 25.11.2017)

Charity SORP (2016). Charities SORP (FRSSE). Bezogen unter: http://www.charitycorp.org/media/619092/frsse_complete.pdf
(Zugriff: 25.11.2017)

Einkommenssteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000). Bezogen unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e4s1>

(Zugriff: 22.11.2017)

Landregierung Vorarlberg (2014). Vereinshandbuch Vorarlberg. Bezogen unter: http://www.vorarlberg.at/vorarlberg/umwelt_zukunft/zukunft/buerofuerzukunftsfragen/weitereinformationen/buergerschaftlichesengage/projektebuergerschaftlich/vereinshandbuchvolltext.htm

(Zugriff: 20.11.2017)

Nelson Mandela Foundation (2000). Speech by Nelson Mandela at the Inaugural Laureus Lifetime Achievement Award. Bezogen unter:

http://db.nelsonmandela.org/speeches/pub_view.asp?pg=item&ItemID=NMS1148

(Zugriff: 24.12.2017)

Sayer Vincent (2015). SORP 2015 made simple. Bezogen unter:

<http://www.sayervincent.co.uk/wp-content/uploads/2015/07/SORP2015MadeSimple-Sayer-Vincent-July2015.pdf> (Zugriff: 26.11.2017)

Sportministerium Österreich (2012). Rahmenrichtlinie über die Gewährung und die Kontrolle von Bundes-Sportförderungsmitteln des Bundesministeriums für Landesverteidigung und Sport. Bezogen unter:

<https://www.sportministerium.at/files/doc/Gesetze/Bund/Genehmigte-Rahmenrichtlinie-fuer-die-Foerderung-und-Kontrolle-von-Bundes-Sportfoerderungsmitteln-des-BMLVS-zum-11-1-2012.pdf>

(Zugriff: 12.12.2017)

Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001). Bezogen unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1>

(Zugriff: 22.11.2017)

WKO (2017). Abgaben und Steuern – Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Bezogen unter:

https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_EinnahmenAusgabenRechnung_Broschuere.pdf

(Zugriff: 21.01.2018)

WU Wien (2013). Der österreichische NPO-Governance Kodex. Bezogen unter:
<https://www.wu.ac.at/npocompetence/research/npo-governance-kodex-austria/der-oesterreichische-npo-governance-kodex/>
(Zugriff: 26.11.2017)

Anhang

Fragebogen – Spender und Förderer

Einleitung zum Interview:

Im Rahmen dieser Masterarbeit möchte ich durch dieses Interview eine Einschätzung seitens eines finanziellen Vereinsunterstützers aus Österreich zur anschließenden Thematik erhalten:

Das wesentliche Ziel des Interviews ist es, festzustellen, ob in der Rechnungslegung von österreichischen Sportvereinen ausreichend Transparenz bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden/Subventionen durch Sportvereine gegenüber Förderern gewährleistet ist. Durch den Vergleich der Aussagen der Vereinsorgane mit denen der Förderer sollen mögliche Unterschiede ersichtlich gemacht werden. Dieses Interview fokussiert die gesetzlichen Bestimmungen der österreichischen Vereinsrechnungslegung. Einerseits soll die derzeitige gesetzliche Lage analysiert, und andererseits die Anforderungen für mögliche gesetzliche Veränderungen identifiziert werden.

Zusätzlich werden beide Parteien befragt, wie hilfreich die Implementierung eines Fund-Accounting-Systems in die österreichische Vereinsrechnungslegung zur Steigerung der Transparenz eines Sportvereins gegenüber Förderern sein kann.

Vor dem Interview werde ich dem Interviewgeber fachspezifische Begriffe erklären und das System des Fund-Accountings grundlegend erläutern.

Unternehmensdaten:

Name:

Geschlecht: ☐ Männlich ☐ Weiblich

Funktion:

Datum des Interviews:

Vorstellung der befragten Person:

- Seit wann arbeiten Sie in diesem Unternehmen?
- Haben Sie davor auch schon einmal in einem Verein gearbeitet?

- Welche Ausbildungen haben Sie gemacht?

Informationen zu Vereinen:

- Wie viele Sportvereine unterstützt dieses Unternehmen?
- Welchen Größenklassen unterliegen die von Ihnen unterstützten Sportvereine, anhand Ihrer persönlichen Einschätzung?
- Welche Kriterien sind für Sie entscheidend, damit es zu einer Unterstützung eines Sportvereins kommt?

Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein:

- Wie oft unterliegen Spenden oder Subventionen, die ein Unternehmen einem Sportverein zur Verfügung stellt, einer Zweckbindung?
- Wie wichtig ist dem Unternehmen eine Zweckbindung?
- Falls Spenden oder Subventionen einer Zweckbindung unterliegen, welche Informationspflichten bezüglich des Verwendungszweckes verlangt das Unternehmen vom Verein?
- Wie wichtig ist für Sie die Transparenz der Berichterstattung über die Verwendung der zweckgebundenen Mittel?
- Wie erhalten Sie Einsicht in die Vereinsfinanzen zur Kontrolle, ob Ihre zur Verfügung gestellten Mittel für den vorgegebenen Zweck vom Sportverein verwendet wurden?
- Wie berichtet Ihnen der Verein über die Verwendung der zweckgebundenen Mittel?
- Welche Maßnahmen wären von Ihrer Seite notwendig, damit die Transparenz der Berichterstattung von Vereinen gegenüber ihrem Unternehmen gesteigert werden kann?

Fund-Accounting im Sportverein:

- Wie hilfreich wäre ein solches Instrument zur Transparenzerhöhung gegenüber Förderern?
- Welchen Mehrwert hätte Fund-Accounting Ihrer Meinung nach für Vereine?
- Welchen Mehrwert hätte Fund-Accounting für Sie?

- Welche positiven oder negativen Auswirkungen hätte Fund-Accounting für einen Verein?
- Wie hoch wäre der Mehraufwand für einen Sportverein durch die Umsetzung in der Vereinsrechnungslegung?
- Wenn dieses System Anwendung in Österreich finden würde, wie wichtig wäre eine verpflichtende Umsetzung im Rechnungswesen?
- Welche weiteren Maßnahmen wären Ihrer Meinung nach wichtig, damit im Zuge der Verwendung von Fund-Accounting eine Steigerung der Transparenz gegenüber den Mittelgebern erzielt werden kann?
- Welche Wünsche haben Sie an die Vereinsrechnungslegung, damit die Transparenz von Vereinen gesteigert werden kann?

Fragebogen – österreichische Sportvereinsorgane

Einleitung zum Interview:

Im Rahmen dieser Masterarbeit möchte ich durch dieses Interview eine Einschätzung seitens eines Sportvereinsorgans aus Österreich zur anschließenden Thematik erhalten:

Das wesentliche Ziel des Interviews soll sein, festzustellen, ob in der Rechnungslegung von österreichischen Sportvereinen ausreichend Transparenz bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden/Subventionen durch Sportvereine gegenüber Förderern gewährleistet ist. Durch den Vergleich der Aussagen der Vereinsorgane mit denen der Förderer sollen mögliche Unterschiede ersichtlich gemacht werden. Dieses Interview fokussiert die gesetzlichen Bestimmungen der österreichischen Vereinsrechnungslegung. Einerseits soll die derzeitige gesetzliche Lage analysiert, und andererseits sind Anforderungen für mögliche gesetzliche Veränderungen zu identifizieren.

Zusätzlich sollen beide Parteien befragt werden, wie hilfreich die Implementierung eines Fund-Accounting-Systems in die österreichische Vereinsrechnungslegung zur Steigerung der Transparenz eines Sportvereins gegenüber Förderern sein kann.

Vor dem Interview werde ich dem Interviewgeber fachspezifische Begriffe erklären und das System des Fund-Accountings grundlegend erläutern.

Vereinsdaten:

Name:

Geschlecht: O Männlich O Weiblich

Funktion:

Datum des Interviews:

Vorstellung der befragten Person:

- Seit wann arbeiten Sie in diesem Sportverein?

- Haben Sie davor in einem anderen Verein oder Unternehmen gearbeitet?
- Haben Sie eine Rechnungswesen-Ausbildung gemacht?

Informationen zum Verein – Vereinsgesetz 2002:

- Wie viele Mitglieder hat der Verein?
- Wie hoch sind die gewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben?
- Wie hoch sind die Spendeneinnahmen des Vereins? (höher oder niedriger als 1.000.000 Euro)
- Welcher Größenklasse unterliegt dieser Sportverein anhand Ihrer persönlichen Einschätzung?
- Wie viele Personen umfasst das Leitungsorgan in diesem Verein?
- Welche Organe gibt es in diesem Sportverein sonst noch?

Finanzen und Rechnungslegung im Sportverein:

- Welche Einnahmequellen sind für diesen Sportverein am wichtigsten?
- Wie relevant sind Spendeneinnahmen für diesen Verein?
- Unterliegen manche Spenden einer Zweckwidmung?
- Verfolgt dieser Verein auch eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn ja, welche?
- Welchen Rechnungslegungsanforderungen unterliegt dieser Verein? Der Einnahmen- und Ausgabenrechnung oder der doppelten Buchführung?
- Werden die GuV/Bilanz oder die EAR von diesem Sportverein veröffentlicht?
- Wie werden zweckgebundene Spenden sowie Subventionen in diesem Verein in der EAR oder Bilanz/GuV dargestellt?
- Wie transparent finden Sie die Darstellung der zweckgebundenen Mittel in der EAR

oder Bilanz und GuV?

- Falls Spenden oder Subventionen einer Zweckbindung unterliegen, welche Informationspflichten bezüglich des Verwendungszweckes liegen gegenüber den finanziellen Unterstützern vor?
- Wie erfolgt eine Veröffentlichung der Vereinsfinanzen gegenüber den finanziellen Unterstützern?
- Wie berichtet der Verein über die finanzielle Situation in der Mitgliederversammlung und in welchem Umfang wird der Rechnungsabschluss präsentiert?
- Wie empfinden Sie die Transparenz der Berichterstattung gegenüber Mitgliedern, Spendern sowie Subventionsgebern?
- Welche Maßnahmen könnten Ihrer Meinung nach unternommen werden, damit die Transparenz der Berichterstattung gegenüber Spendern gesteigert werden kann?

Fund-Accounting im Sportverein (Vorlage EAR oder Bilanz/GuV mit Fund-Accounting)

- Wie hilfreich wäre Fund-Accounting zur Transparenzerhöhung in Bezug auf den Einsatz von zweckgebundenen Mitteln?
- Welchen Mehrwert hätte Fund-Accounting Ihrer Meinung nach für Förderer?
- Welche positiven oder negativen Auswirkungen hätte Fund-Accounting für einen Verein?
- Wie hoch wäre der Mehraufwand für einen Sportverein durch die Umsetzung in der Vereinsrechnungslegung?
- Wenn dieses System Anwendung in Österreich finden würde, wie wichtig wäre eine gesetzlich verpflichtende Umsetzung im Rechnungswesen?
- Welche weiteren Maßnahmen wären Ihrer Meinung nach wichtig, damit im Zuge der Verwendung von Fund-Accounting eine Steigerung der Transparenz gegenüber den Mittelgebern erzielt werden kann?

- Welche Wünsche haben Sie an die Vereinsrechnungslegung, damit die Transparenz von Vereinen gesteigert werden kann?

Fund-Accounting: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Leistungsbereich	frei verfügbare	zweckgebundene Mittel			Gesamtrechnung
	Mittel	Jugendförderung	Meisterschaft	Umbau Kantine	
Mitgliedsbeiträge	445,00 €				445,00 €
Einnahmen Vereinstätigkeit	445,00 €				445,00 €
Hallenkosten	3.000,00 €				3.000,00 €
Bürokosten	230,00 €				230,00 €
Abschreibungen	25,00 €				25,00 €
Mitgliedsbeitrag Verband	190,00 €				190,00 €
Interne Trainerentschädigung		1.000,00 €			1.000,00 €
Trainingslager		2.500,00 €			2.500,00 €
Kosten Generalversammlung	400,00 €				400,00 €
Aufwand Vereinsbetrieb	3.845,00 €	3.500,00 €			7.345,00 €
Summe Vereinsbetrieb	- 3.400,00 €	- 3.500,00 €			- 6.900,00 €
unechte Mitgliedsbeiträge	15.020,00 €				15.020,00 €
Eintrittsgelder	2.432,00 €				2.432,00 €
Sponsoreneinnahmen	9.459,00 €				9.459,00 €
Hallenvermietung	1.265,00 €				1.265,00 €
Vereinszeitung	545,00 €				545,00 €
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe	28.721,00 €				28.721,00 €
Abgaben Verband	8.175,00 €				8.175,00 €
Hallenkosten			3.425,00 €		3.425,00 €
Schiedsrichtergebühren			5.212,00 €		5.212,00 €
Beratungskosten	2.450,00 €				2.450,00 €
Abschreibungen	1.022,00 €				1.022,00 €
Sonstige Ausgaben	12.700,00 €				12.700,00 €
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	24.347,00 €		8.637,00 €		32.984,00 €
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	4.374,00 €		- 8.637,00 €		- 4.263,00 €
Verkauf Sportartikel an Mitglieder	265,00 €				265,00 €
Kleines Vereinsfest		1.206,00 €			1.206,00 €
Flohmarkt				266,00 €	266,00 €
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	265,00 €	1.206,00 €		266,00 €	1.737,00 €
Einkauf Sportartikel für Verkauf	210,00 €				210,00 €
Ausgaben Vereinsfest	912,00 €				912,00 €
Standplatz Flohmarkt	60,00 €				60,00 €
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb	1.182,00 €				1.182,00 €
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	- 917,00 €	1.206,00 €		266,00 €	555,00 €
Gesamtsumme Leistungsbereich	57,00 €	- 2.294,00 €	- 8.637,00 €	266,00 €	- 10.608,00 €
Investitionsbereich					
Verkauf Grundstück	3.459,00 €				3.459,00 €
Einnahmen Investition	3.459,00 €				3.459,00 €
Umbau Kantine				700,00 €	700,00 €
Ausgaben Investition				700,00 €	700,00 €
Summe Investitionsbereich	3.459,00 €			- 700,00 €	2.759,00 €
Finanzierungsbereich					
Spenden		900,00 €	2.000,00 €	120,00 €	3.020,00 €
Subventionen / Förderungen		800,00 €	4.000,00 €	320,00 €	5.120,00 €
Zinseinnahmen	12,00 €				12,00 €
Einnahmen Finanzierungsbereich	12,00 €	1.700,00 €	6.000,00 €	440,00 €	8.152,00 €
Kredittilgung	300,00 €				300,00 €
Ausgaben Finanzierungsbereich	300,00 €				300,00 €
Summe Finanzierungsbereich	- 288,00 €	1.700,00 €	6.000,00 €	440,00 €	7.852,00 €
Gesamtvereinsgewinn	3.228,00 €	- 594,00 €	- 2.637,00 €	6,00 €	3,00 €

Fund-Accounting: Bilanz 01.01.2017

	zweckgebundenes Vermögen		frei	Gesamtdarstellung
Aktiva	Breitensportförderung	Jugendförderung	verfügbare Mittel	
Software Lizenzen	250 €		400 €	650 €
Immaterielle Vermögenswerte	250 €		400 €	650 €
Grundstücke	98.000 €		220.000 €	318.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.000 €	2.000 €	5.000 €	8.000 €
sonstige Anlagevermögen	2.500 €	2.185 €	6.430 €	11.115 €
Sachanlagevermögen	101.500 €	4.185 €	231.430 €	337.115 €
Summe Anlagevermögen	101.750 €	4.185 €	231.830 €	337.765 €
Forderungen aus L+L	300 €	1.340 €	800 €	2.440 €
sonstige Forderungen	120 €	50 €	630 €	800 €
Forderungen	420 €	1.390 €	1.430 €	3.240 €
Kassa/Bank	3.200 €	2.730 €	7.230 €	13.160 €
Summe Umlaufvermögen	3.620 €	4.120 €	8.660 €	16.400 €
Summe Aktiva	105.370 €	8.305 €	240.490 €	354.165 €

	zweckgebundenes Vermögen		frei	Gesamtdarstellung
Passiva	Breitensportförderung	Jugendförderung	verfügbare Mittel	
Fund-Kapital zum 01.01.2017	85.030 €	2.370 €	139.370 €	226.770 €
Jahresgewinn	300 €	170 €	420 €	890 €
Fund-Kapital	85.330 €	2.540 €	139.790 €	227.660 €
Sonderposten Zuschüsse	1.000 €	2.000 €		3.000 €
Rückstellungen für Abfertigung	8.360 €		63.560 €	71.920 €
sonstige Rückstellungen	440 €	720 €	8.500 €	9.660 €
Rückstellungen	8.800 €	720 €	72.060 €	81.580 €
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstitute	4.890 €	310 €	15.620 €	20.820 €
Verbindlichkeiten L+L	2.690 €	1.680 €	7.680 €	12.050 €
sonstige Verbindlichkeiten	2.660 €	1.055 €	5.340 €	9.055 €
Verbindlichkeiten	10.240 €	3.045 €	28.640 €	41.925 €
Summe Passiva	105.370 €	8.305 €	240.490 €	354.165 €

Fund-Accounting: GuV

Gewinn und Verlustrechnung	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Mitgliedsbeiträge			445 €	445 €
Spenden	2.550 €	700 €		3.250 €
Subventionen	1.540 €	410 €		
sonstige betriebliche Erträge	100 €	200 €		300 €
Einnahmen Vereinstätigkeit	4.190 €	1.310 €	445 €	5.945 €
Hallenkosten	4.000 €	2.000 €		6.000 €
Bürokosten			230 €	230 €
Abschreibungen	125 €	200 €	540 €	865 €
Mitgliedsbeitrag Verband			190 €	190 €
Sonstige Aufwendungen	350 €			350 €
Erhöhung Rückstellungen	40 €		60 €	100 €
Aufwand Vereinsbetrieb	4.515 €	2.200 €	1.020 €	7.735 €
Summe Vereinsbetrieb	- 325 €	- 890 €	- 575 €	- 1.790 €
unechte Mitgliedsbeiträge			15.020 €	15.020 €
Benutzungsgelder			2.432 €	2.432 €
Sponsoreneinnahmen			3.000 €	3.000 €
Vereinszeitung			545 €	545 €
Einnahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe			20.997 €	20.997 €
Abgaben Verband			9.175 €	9.175 €
Abschreibungen	250 €	219 €	643 €	1.112 €
Sonstige Aufwendungen			8.350 €	8.350 €
Ausgaben unentbehrlicher Hilfsbetrieb	250 €	219 €	18.168 €	18.637 €
Summe unentbehrlicher Hilfsbetrieb	- 250 €	- 219 €	2.829 €	2.361 €
Verkauf Sportartikel an Mitglieder			265 €	265 €
Kleines Vereinsfest		1.125 €		1.125 €
Flohmarkt	266 €			266 €
Einnahmen entbehrlicher Hilfsbetrieb	266 €	1.125 €	265 €	1.656 €
Einkauf Sportartikel für Verkauf			210 €	210 €
Standplatz Flohmarkt			60 €	60 €
Ausgaben Vereinsfest			912 €	912 €
Ausgaben entbehrlicher Hilfsbetrieb			1.182 €	1.182 €
Summe entbehrlicher Hilfsbetrieb	266 €	1.125 €	- 917 €	474 €
Betriebserfolg	- 309 €	16 €	1.337 €	1.044 €
Zinsaufwand	244 €	16 €	781 €	1.041 €
Finanzerfolg	- 244 €	- 16 €	- 781 €	- 1.041 €
Gesamtvereinserfolg	- 553 €	- €	556 €	3 €

Fund-Accounting: Cashflow-Rechnung

	zweckgebundenes Vermögen		frei	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung	verfügbare Mittel	
Cashflow-Rechnung				
Gesamtvereinserfolg	- 553 €		556 €	3 €
+ Abschreibungen	375 €	419 €	1.183 €	1.977 €
+ Dotierung Rückstellung	40 €		60 €	100 €
- Auflösung nicht rückzahlb. Zuschuss	- 100 €	- 200 €		- 300 €
+ Senkung Forderungen	30 €	134 €	80 €	244 €
- Senkung Verbindlichkeiten	- 269 €	- 168 €	- 768 €	- 1.205 €
- Korrektur Zuordnung Spenden	- 2.550 €	- 700 €		- 3.250 €
- Korrektur Zuordnung Subventionen	- 100 €	- 200 €		- 300 €
Summe Leistungsbereich	- 3.127 €	- 716 €	1.111 €	- 2.732 €
Investitionsbereich				- €
Software Jugendförderung		- 400 €		- 400 €
Ausgaben Investition		- 400 €		- 400 €
Summe Investitionsbereich	- €	- 400 €	- €	- 400 €
Finanzierungsbereich				- €
Spenden	2.550 €	700 €		3.250 €
Subventionen / Förderungen	100 €	200 €		300 €
Einnahmen Finanzierungsbereich	2.650 €	900 €		3.550 €
Kredittilgung	- 489 €	- 31 €	- 1.562 €	- 2.082 €
Ausgaben Finanzierungsbereich	- 489 €	- 31 €	- 1.562 €	- 2.082 €
Summe Finanzierungsbereich	2.161 €	869 €	- 1.562 €	1.468 €
Gesamtvereinsgewinn	- 966 €	- 247 €	- 451 €	- 1.664 €

Fund-Accounting: Bilanz 31.12.2017

Aktiva	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Jugendförderung		
Software Lizenzen	225 €	400 €	360 €	985 €
Immaterielle Vermögenswerte	225 €	400 €	360 €	985 €
Grundstücke	98.000 €		220.000 €	318.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	900 €	1.800 €	4.500 €	7.200 €
sonstige Anlagevermögen	2.250 €	1.967 €	5.787 €	10.004 €
Sachanlagevermögen	101.150 €	3.767 €	230.287 €	335.204 €
Summe Anlagevermögen	101.375 €	4.167 €	230.647 €	336.189 €
Forderungen aus L+L	270 €	1.206 €	720 €	2.196 €
sonstige Forderungen	120 €	50 €	630 €	800 €
Forderungen	390 €	1.256 €	1.350 €	2.996 €
Kassa/Bank	2.234 €	2.484 €	6.779 €	11.497 €
Summe Umlaufvermögen	2.624 €	3.740 €	8.129 €	14.493 €
Summe Aktiva	103.999 €	7.906 €	238.776 €	350.681 €

Passiva	zweckgebundenes Vermögen		frei verfügbare Mittel	Gesamtdarstellung
	Breitensportförderung	Veranstaltungen		
Fund-Kapital zum 31.12.2017	85.330 €	2.540 €	139.790 €	227.660 €
Jahresgewinn	- 553 €		556 €	3 €
Fund-Kapital	84.777 €	2.540 €	140.346 €	227.663 €
Sonderposten Zuschüsse	900 €	1.800 €		2.700 €
Rückstellungen für Abfertigung	8.400 €		63.620 €	72.020 €
sonstige Rückstellungen	440 €	720 €	8.500 €	9.660 €
Rückstellungen	8.840 €	720 €	72.120 €	81.680 €
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstitute	4.401 €	279 €	14.058 €	18.738 €
Verbindlichkeiten L+L	2.421 €	1.512 €	6.912 €	10.845 €
sonstige Verbindlichkeiten	2.660 €	1.055 €	5.340 €	9.055 €
Verbindlichkeiten	9.482 €	2.846 €	26.310 €	38.638 €
Summe Passiva	103.999 €	7.906 €	238.776 €	350.681 €

Abstract

In Österreich haben Sportvereine die Aufgabe, einen wesentlichen Beitrag für die Gesellschaft im Hinblick auf die soziale Integration, Gesundheitserziehung sowie Jugendarbeit zu leisten. Dadurch wird ersichtlich, dass österreichische Sportvereine eine unterstützende Funktion des Staates Österreich in zentralen staatlichen Angelegenheiten innehaben. Dementsprechend erhalten Sportvereine vom Staat Österreich finanzielle Mittel zur Unterstützung, wie zum Beispiel für die Zurverfügungstellung der notwendigen sportbezogenen Infrastruktur für die Gesellschaft. Zusätzlich bekommen Sportvereine in Österreich vom Staat, aufgrund der gesellschaftlichen Relevanz, Vorteile in der Besteuerung. Aber nicht nur der Staat Österreich unterstützt Sportvereine in finanzieller Weise, sondern auch Privatpersonen oder Unternehmen in Form von Spenden. Damit die zur Verfügung gestellten Fördergelder sowie Spendeneinnahmen von den Sportvereinen entsprechend eines definierten Verwendungszweckes eingesetzt werden, unterliegen diese finanziellen Mittel oftmals einer definierten Zweckbindung.

Die derzeitigen österreichischen Vorschriften zur Vereinsrechnungslegung beinhalten im Hinblick auf die Transparenz der Rechnungslegung über die Verwendung von zweckgebundenen Geldern von Sportvereinen unzureichende Regelungen und Vorschriften. Zur Lösung dieser Problematik soll das System Fund-Accounting beitragen können, dass in Ländern wie Großbritannien und der Schweiz bereits Anwendung findet. Das Ziel dieser Masterarbeit ist, das System Fund-Accounting darauf hin zu beleuchten, inwiefern diese Rechnungslegungssystematik zu einer Transparenzsteigerung der Berichterstattung bei der Verwendung von zweckgebundenen Spenden sowie Förderungen in Sportvereinen beitragen kann. Die Untersuchung im Hinblick auf die Forschungsfrage wurde anhand einer literarischen Aufarbeitung sowie der empirischen Methodik des Leitfadeninterviews durchgeführt und mithilfe des thematischen Kodierens ausgewertet. Die Ergebnisse, kurz zusammengefasst, zeigen, dass Fund-Accounting einen Beitrag zur Transparenzsteigerung bei der Verwendung von Fördergeldern mit einer Zweckbindung leisten kann. Dies kann aber nur unter der Prämisse einer gesetzlichen Veröffentlichungspflicht der Vereinsfinanzen geschehen, die durch eine differenzierte Darstellung der Einnahmen und Ausgaben sowie der Vermögenswerte im Abschluss in sogenannte Fonds erfolgt. Zusätzlich verdeutlichte die empirische Untersuchung, dass ein positiver Transparenzeffekt durch das System Fund-Accounting mithilfe ergänzender gesetzlicher Maßnahmen noch entsprechend erhöht werden kann.